



Libera Università Internazionale degli Studi Sociali
Guido Carli

Dottorato di ricerca in Diritto tributario delle società

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

XXIV Ciclo

**COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO E IMPOSIZIONE
SUI REDDITI: BENI DIGITALI, BENI IMMATERIALI E
"DEMATERIALIZZAZIONE" DELL'ATTIVITÀ
D'IMPRESA**

Relatore:
Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Candidato:
Carlo Sallustio

Anno accademico 2011/2012

CAPITOLO I

PROFILI GENERALI E CONSIDERAZIONI METODOLOGICHE. I TERMINI DI CONFRONTO: IL COMMERCIO ELETTRONICO, LA DIGITALIZZAZIONE DEI BENI E DELLE ATTIVITÀ E LA NOZIONE DI BENE IMMATERIALE.

1. Il commercio elettronico: l'individuazione delle attività riconducibili a tale nozione e i suoi tratti caratterizzanti.....pag. 6
2. Caratteristiche dell' "ambiente virtuale". Profili metagiuridici ed implicazioni di natura fiscale. Internet e la c.d. "dematerializzazione" dei beni e dell'attività d'impresa.....pag. 13
3. I profili tecnologici che connotano e influenzano l'analisi fiscale del fenomeno.....pag.21
4. L'intersecarsi dei fenomeni della digitalizzazione (la c.d. "dematerializzazione") dei beni e della loro trasmissione telematica con il tema dell'individuazione e della qualificazione dei beni ceduti come materiali o immateriali. La definizione della nozione di bene immateriale tra diritto civile e diritto tributario.....pag.26
5. L'impossibilità di traslare in diritto tributario la nozione civilistica di bene immateriale, inadeguata sul piano funzionale ed applicativo alle finalità della norma tributaria. La necessità di individuare una nuova nozione di bene immateriale nell'imposizione diretta. Spunti per l'elaborazione di tale nozione: la verifica della sua coerenza sistematica e i pregi del suo utilizzo.....pag.43
- 5.1 I beni immateriali e gli "elementi immateriali" disciplinati nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo ex art. 54, comma 1-*quater*, del t.u.i.r. Analogie e differenze.....pag.62
6. Gli effetti della digitalizzazione del bene immateriale sul suo trattamento fiscale. La dicotomia cessione di beni/prestazione di servizi e il disagio derivante dall'applicazione delle categorie tradizionali del diritto tributario all'e-commerce. Il caso dell'IVA.....pag.65

CAPITOLO II

LE SCELTE DI POLITICA FISCALE NELLA DISCIPLINA DEL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO. GLI EFFETTI DELLA DIGITALIZZAZIONE E DELL'IMMATERIALITÀ DEI BENI COMMERCIAI IN RETE SULL'ESERCIZIO DELLA POTESTÀ IMPOSITIVA

1. I temi che pone il commercio elettronico in ordine al trattamento fiscale dei beni immateriali e dell'attività "dematerializzata". L'inquadramento del tema nell'ambito dei principi generali della tassazione. La dicotomia tra criterio impositivo della fonte e della residenza.....pag.75
2. L'approccio alla regolamentazione tributaria del fenomeno da parte dei governi e delle organizzazioni internazionali. Tra "*status quo approach*" e "*revolutionary approach*". Il contributo dei governi e delle organizzazioni internazionali allo studio delle problematiche fiscali del commercio elettronico.....pag. 90
- 2.1 La posizione degli USA.....pag.94

2.2 La posizione dell'OCSE nell'imposizione diretta. Le ipotesi di modifica del modello convenzionale per l'adeguamento alle esigenze dell'e-commerce: <i>status quo approach vs. revolutionary approach</i> . L'adozione dello <i>status quo approach</i>	pag.98
2.3 La posizione dell'UE nella prospettiva dell'imposizione indiretta.....	pag. 104
3. Il c.d. <i>revolutionary approach</i> e la "bit tax" come imposizione alternativa nel quadro dell'imposizione indiretta dell'e-commerce. L'ipotesi di tassare l'e-commerce investendo i provider del ruolo di "intermediari".....	pag.112

CAPITOLO III

LA STABILE ORGANIZZAZIONE NELL'E-COMMERCE DIRETTO. STRUTTURA ORGANIZZATIVA ED ATTIVITÀ "DEMATERIALIZZATA".

1. Profili generali della stabile organizzazione.....	pag.122
2. Gli elementi costitutivi (i.e. i requisiti) della stabile organizzazione materiale (SOM) delineati dalla "basic rule" del Modello OCSE nella prospettiva del commercio elettronico.....	pag.137
2.1. I requisiti di fissità (spaziale e temporale) e di materialità, che l'OCSE ritiene presenti nel <i>server</i> ed assenti nel sito <i>web</i>	pag.137
2.1.1. In particolare: il ruolo dell'intervento umano affinché il server integri il requisito di materialità. Le diversità di prospettiva del Modello di Convenzione OCSE e della disciplina UE, fiscale (i.e. ai fini IVA) ed extrafiscale (l'individuazione del luogo di stabilimento ai sensi della direttiva n. 2000/31/CEE sul commercio elettronico)	pag. 138
2.1.2 Considerazioni critiche sulla supposta carenza del requisito di materialità nel sito <i>web</i> e la conseguente impossibilità di configurarlo come stabile organizzazione. L'equivoco sull'identificazione del nome a dominio con la sua estrinsecazione tramite il sito web e la confusione tra "bene immateriale" e "realtà digitale". Spunti per una diversa conclusione sul punto.....	pag.141
2.1.3 Considerazioni critiche sulla supposta carenza di fissità del sito web come portato dell'equivoco tra "dematerializzazione" (i.e. realtà digitale) ed immaterialità (creazione intellettuale) in cui si estrinseca il sito <i>web</i> . Una diversa ipotesi ricostruttiva: l'identificazione della fissità del nome a dominio (di cui è parte il sito <i>web</i>) nell' <i>hard disk</i> del <i>server</i>	pag.145
2.2 Il requisito dello svolgimento dell'attività d'impresa tramite la sede fissa di affari. La necessità di individuare la relazione tra il <i>server</i> e l'attività dell'impresa "utilizzatrice". Il <i>server</i> gestito dall'ISP. L'ICP e il <i>server</i> a seconda che sia o meno " <i>at its disposal</i> ".....	pag.147
2.2.1 Sulla necessità che il <i>server</i> sia a disposizione dell'ICP come requisito necessario per la configurabilità del server quale S.O.M. dell'ICP. Alcune riflessioni critiche sulla posizione espressa dall'OCSE in ordine all'interpretazione dell'inciso " <i>at its disposal</i> ".....	pag. 149
2.3 L'eventuale configurabilità dell'ISP come S.O.P. dell'ICP. Le più recenti tendenze nella gestione aziendale dei gruppi multinazionali: la gestione in <i>outsourcing</i> e la configurabilità del server come S.O.M.....	pag.153

3. La verifica che l'attività svolta tramite la sede fissa di affari non abbia natura preparatoria o ausiliaria. Le ipotesi in cui non è riscontrabile una stabile organizzazione nell'ambito dell'*e-commerce*.....pag. 156
4. La stabile organizzazione nel commercio elettronico alla luce dell'art. 162, comma 5, del t.u.i.r.....pag. 160
5. La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA. La necessità dell'elemento personale e la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA, prevista dal regolamento esecutivo (UE) n. 282 del 2011.....pag. 164
6. L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel commercio elettronico. L'art. 7, parr. 1 e 2, del Modello OCSE secondo il *functionally separate entity approach*.....pag. 169
- 6.1 La disciplina dei prezzi di trasferimento nell'*e-commerce*. La casistica sviluppata dall'OCSE. L'imputabilità dei beni immateriali alla stabile organizzazione nel documento OCSE sul transfer price del 2010 e il tema dell'assenza di un centro decisionale autonomo nella stabile organizzazione completamente automatizzata. a) Il *server* completamente automatizzato e che svolge un "ciclo commerciale completo". b) il caso della serie di *server* localizzati in Stati diversi che svolgono funzioni identiche. c) il caso della presenza di personale della stabile organizzazione incaricato della fornitura di servizi e della manutenzione del *server*; d) il caso in cui il *software* e l'*hardware* utilizzato dalla stabile organizzazione sono stati interamente sviluppati dalla stabile organizzazione medesima.....pag. 173
7. Riflessioni critiche. La scarsa considerazione delle peculiarità che connotano la stabile organizzazione interamente automatizzata (i.e. cibernetica) dotata del c.d. *software* intelligente e l'incongrua equiparazione a fattispecie affatto diverse in cui difetta parimenti l'elemento umano. Il contratto cibernetico e la presenza di un'attività "delegata" al *software* intelligente nella fase contrattuale. Le conseguenze sulla ripartizione dei profitti tra casa madre e stabile organizzazione.....pag. 183

CAPITOLO IV

QUALIFICAZIONE E TASSAZIONE DELLE OPERAZIONI TELEMATICHE AVENTI AD OGGETTO BENI DIGITALI, BENI IMMATERIALI E PRESTAZIONI DI SERVIZI.

1. La qualificazione del reddito nel commercio elettronico. Profili generali. La distinzione tra utili d'impresa e *royalty* in ambito convenzionale e nella tassazione dei soggetti Irpef ed Ires fiscalmente non residenti in Italia ai sensi del t.u.i.r.....pag. 193
2. La *royalty* come provento derivante dall'uso o dalla concessione in uso del bene immateriale. Profili generali.....pag. 198
3. In particolare: la concessione in uso dei diritti d'autore. I diritti di riproduzione, di distribuzione e di comunicazione al pubblico sulla rete. Profili incidenti sulla qualificazione reddituale dei proventi tratti dai beni immateriali.....pag. 207
4. Le modifiche al Commentario nella versione del 2008 e la posizione del Fisco nelle Risoluzioni n. 169/E del 30 luglio 1997 e n.128/E del 3 aprile 2008.....pag. 213

5. Concessione in uso del bene immateriale e prestazione di servizi. In particolare: la distinzione nel commercio elettronico diretto tra concessione del <i>know how</i> e prestazione di consulenza informatica	pag. 220
6. Contratti misti e qualificazione reddituale.....	pag. 226
7. Qualificazione reddituale dei proventi tratti dal <i>software</i>	pag.228
7.1 Corrispettivi derivanti da diritti che implicano una cessione " <i>parziale</i> " della proprietà.....	pag. 229
7.2 Corrispettivi relativi al solo diritto d'uso del programma.....	pag. 230
7.3 Corrispettivi per le cc.dd. « <i>estensioni di licenza</i> ».....	pag.230
7.4 Corrispettivi per la concessione di <i>know how</i>	pag.231
7.5 Corrispettivi per la cessione totale o parziale della proprietà del " <i>copyright</i> ".....	pag.231
7.6 Corrispettivi pagati in relazione ai cc.dd. contratti misti.....	pag.232
7.7 Il trattamento fiscale dei compensi corrisposti ad una <i>software house</i> non residente da un distributore italiano in ordine all'importazione di software standardizzato.....	pag.233
7.8 Il trattamento fiscale del <i>software</i> prodotto su commissione.....	pag. 234
8. Le banche dati.....	pag. 235
9. La qualificazione reddituale degli altri prodotti digitali. Il ruolo dell'attività di <i>downloading</i>	pag. 236
10. Casistica OCSE TAG su transazioni nell'ambito dell' <i>e-commerce</i>	pag. 237
BIBLIOGRAFIA	pag. 244

CAPITOLO I

PROFILI GENERALI E CONSIDERAZIONI METODOLOGICHE. I TERMINI DI CONFRONTO: IL COMMERCIO ELETTRONICO, LA DIGITALIZZAZIONE DEI BENI E DELLE ATTIVITÀ E LA NOZIONE DI BENE IMMATERIALE.

1. Il commercio elettronico: l'individuazione delle attività riconducibili a tale nozione e i suoi tratti caratterizzanti. 2. Caratteristiche dell' "ambiente virtuale". Profili metagiuridici ed implicazioni di natura fiscale. Internet e la c.d. "smaterializzazione" dei beni e dell'attività d'impresa. 3. I profili tecnologici che connotano e influenzano l'analisi fiscale del fenomeno. 4. L'intersecarsi dei fenomeni della digitalizzazione (la c.d. "smaterializzazione") dei beni e della loro trasmissione telematica con il tema dell'individuazione e della qualificazione dei beni ceduti come materiali o immateriali. La definizione della nozione di bene immateriale tra diritto civile e diritto tributario. 5. L'impossibilità di traslare in diritto tributario la nozione civilistica di bene immateriale, inadeguata sul piano funzionale ed applicativo alle finalità della norma tributaria. La necessità di individuare una nuova nozione di bene immateriale nell'imposizione diretta. Spunti per l'elaborazione di tale nozione: la verifica della sua coerenza sistematica e i pregi del suo utilizzo. 6. Gli effetti della c.d. "dematerializzazione" (i.e. digitalizzazione) del bene immateriale sul suo trattamento fiscale. La dicotomia cessione di beni/prestazione di servizi e il disagio derivante dall'applicazione delle categorie tradizionali del diritto tributario all'e-commerce. Il caso dell'IVA.

1. Il commercio elettronico: l'individuazione delle attività riconducibili a tale nozione e i suoi tratti caratterizzanti.

Benché nel linguaggio comune il “commercio elettronico” (altrimenti detto commercio telematico o *e-commerce*)¹ sia sinonimo di transazioni svolte tramite *internet*, non è dato riscontrare una definizione normativa unitaria del fenomeno, posto che le disposizioni che se ne sono occupate (a livello nazionale, comunitario o internazionale) si sono sempre riferite ad uno specifico profilo funzionale o interesse da tutelare.

In effetti "commercio elettronico" è un'espressione piuttosto eclettica che in prima approssimazione definisce lo scambio di beni e di servizi attraverso una rete telematica, ossia attraverso applicazioni che consentono il trasferimento di dati e,

¹La bibliografia sull'argomento, che abbraccia ambiti eterogenei (dalle scienze sociali a quelle economico-aziendali sino a quelle giuridiche) e diverse branche del diritto (civile, costituzionale, commerciale, amministrativo e, ovviamente, tributario) è assai vasta. Per quanto attiene ai profili di diritto civile e commerciale si rinvia a G. PICA, *Voce «Commercio telematico»*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale*, Aggiornamento, Torino, 2003, in cui è rinvenibile un'ampia bibliografia. Con specifico riferimento alla materia fiscale, oltre agli Autori che verranno citati nel prosieguo v., *ex multis*, P. ADONNINO, «*Internet. Diritto tributario*», in *Enc. giur., Agg.*, XI, Roma, 2003; G. MELIS, *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche Sezione Commerciale*, Aggiornamento, Torino, 2008, pagg. 63-85; AA.VV., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, a cura di V. Ficari, Torino, 2004; P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Internet. Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999.

più in generale, di informazioni tra computer attraverso l'utilizzo integrato di reti di telecomunicazioni. Proprio le caratteristiche in sintesi esposte farebbero ritenere più corretto l'utilizzo del termine "commercio telematico", posto che la trasmissione delle informazioni avviene grazie alla telematica, ossia l'insieme delle applicazioni che consentono il trasferimento di dati a distanza (per mezzo di una rete o via modem), per cui in realtà è la dimensione telematica a rappresentare lo «spazio» tecnologico nell'ambito del quale si attuano i rapporti intersoggettivi del commercio, mentre l'elettronica attiene alla tecnologia di gestione delle forze elettriche che si utilizzano nell'informatica e nella telematica.² Nella Comunicazione COM(97) 157, 15/04/97, la Commissione Europea definisce il commercio elettronico lo «svolgimento di attività commerciali per via elettronica. Basato sull'elaborazione e la trasmissione di dati (tra cui testo, suoni e immagini video) per via elettronica, esso comprende attività disparate quali: commercializzazione di merci e servizi per via elettronica; distribuzione online di contenuti digitali; effettuazione per via elettronica di operazioni quali trasferimenti di fondi, compravendita di azioni, emissione di polizze di carico, vendite all'asta, progettazione e ingegneria in cooperazione; online sourcing; appalti pubblici per via elettronica, vendita diretta al consumatore e servizi post-vendita. Il commercio elettronico comprende prodotti (ad es. prodotti di consumo, apparecchiature specialistiche per il settore sanitario), servizi (ad es. servizi di informazione, servizi giuridici e finanziari), attività di tipo tradizionale (ad es. l'assistenza sanitaria e l'istruzione) e di nuovo tipo (ad es. "centri commerciali virtuali")».³ L'OCSE, invece, ritiene che nel concetto di commercio elettronico

² In tal senso, tra tanti, G. PICA, *Voce «Commercio telematico»*, in *Digesto online*.

³ Come osserva G. MELIS, *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche Sezione Commerciale*, op. cit., pag. 64, «L'indagine giuridica su tale nuova realtà si presenta tuttavia tutt'altro che agevole, in ragione dell'ampia varietà tipologica delle operazioni che possono essere svolte mediante la rete, che ne rende difficile, se non impossibile, una *reductio ad unum*: esse spaziano dalla vendita di beni materiali mediante un ordine inoltrato via Internet (con eventuale pagamento mediante mezzi elettronici), secondo il modello della vendita per corrispondenza, alla cessione di beni cosiddetti «digitalizzabili» (quotidiani, periodici, libri, programmi informatici, dischi, films, videogiochi, ecc.), eventualmente accompagnata da prestazioni accessorie (es. selezione di notizie secondo i propri interessi o ricerche on-line sugli arretrati), sino ad abbracciare prestazioni di servizi *tout court*, come servizi bancari, pubblicitari, di gioco d'azzardo, di prenotazione, di assicurazione, di consultazione di banche dati, di consulenza e via dicendo. »

rientri «ogni transazione commerciale avente luogo su reti aperte, quale è la Rete Internet».⁴

Nella direttiva n. 2000/31/CE dell'8 giugno 2000,⁵ "relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («Direttiva sul commercio elettronico»),⁶ limitata però alle sole prestazioni di servizi e non applicabile alla materia tributaria,⁷ dal combinato dell'art. 2, lett. a) della direttiva citata e dell'art. 1, punto 2, della direttiva 98/34/CE,⁸ si evince che per servizio della società dell'informazione si intende quello prestato:

- di regola dietro retribuzione;

⁴ OCSE/GD (97) 185, *Measuring Electronic Commerce Organizations for Economic co-operation and Development*, http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/E_97-185.HTM. Nello stesso senso l'ISEC (Istituto per lo Sviluppo del Commercio Elettronico) secondo cui l'e-commerce è costituito da «ogni iniziativa di tipo commerciale che viene svolta utilizzando la Rete Internet» e la posizione espressa – ad esempio – da un'associazione di categoria particolarmente interessata al tema qual è l'Associazione Italiana Internet Providers (AIIP), secondo cui «Il commercio elettronico è l'attività di compravendita di beni e servizi svolta completamente o in parte attraverso la Rete» (Codice di Autoregolamentazione per i servizi Internet, <http://www.aiip.it/autoreg.html>).

⁵ La direttiva citata è stata recepita in Italia con d.lgs. 9 aprile 2003, n. 70 che ha esteso tale disciplina alle «attività economiche svolte in linea-on line».

⁶ La direttiva comunitaria mira ad armonizzare alcuni aspetti dei servizi della società dell'informazione, quali il regime delle informative e delle comunicazioni commerciali, quello relativo alla conclusione di contratti per via telematica, la disciplina della responsabilità del prestatore di servizi ed il suo regime di stabilimento, la composizione extragiudiziale delle controversie ed i ricorsi giurisdizionali. Cfr. C. ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI (a cura di), *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, Torino, 2003; E. TOSI (a cura di), *Commercio elettronico e servizi della società*, Milano, 2003).

⁷ Cfr. il considerando (12), per il quale «...La materia fiscale, soprattutto l'IVA che colpisce numerosi servizi contemplati dalla presente direttiva, deve essere esclusa dal campo di applicazione della presente direttiva.», il considerando (13), secondo cui «La presente direttiva non è volta a definire norme in materia di obblighi fiscali. Né osta all'elaborazione di strumenti comunitari riguardanti gli aspetti fiscali del commercio elettronico.», nonché l'art. 1, par. 5, per il quale: «La presente direttiva non si applica:

- a) al settore tributario
- b) ...
- c) ...

alle seguenti attività dei servizi della società dell'informazione:

- le attività dei notai o di altre professioni equivalenti, nella misura in cui implicano un nesso diretto e specifico con l'esercizio dei pubblici poteri;
- la rappresentanza e la difesa processuali;
- i giochi d'azzardo che implicano una posta pecuniaria in giochi di fortuna, comprese le lotterie e le scommesse.»

Per l'inapplicabilità della direttiva in parola all'IVA anche solo in via analogica Cfr R. RINALDI, «I servizi informatici tra principi generali d'imposizione e regime speciale», in AA.VV. «Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione», 2003, pag. 226 ss., il quale rileva – tra l'altro – che i giochi d'azzardo, esclusi dal campo di applicazione della direttiva 2000/31, sono inclusi nell'elenco di cui allegato L della direttiva 2002/38.

⁸ Come modificata dalla direttiva 98/48/CE.

- a distanza (ossia «*senza la presenza simultanea delle parti*»);
- per via elettronica (inviato all'origine e ricevuto a destinazione tramite strumenti elettronici di trattamento – inclusa la compressione digitale – e di memorizzazione dei dati e che è «*interamente trasmesso, inoltrato e ricevuto mediante fili, radio, mezzi ottici od altri mezzi elettromagnetici*»); e
- a richiesta individuale da parte di un destinatario di servizi (ossia «*mediante trasmissione di dati su richiesta individuale*»).

Nell'ambito della direttiva citata rientrano, dunque, sia il commercio elettronico in senso stretto, ossia l'attività di contrattazione telematica e le operazioni propedeutiche, sia qualsiasi tipo di servizio anche non remunerato dal destinatario nella misura in cui si concreti in un'attività economica (è il caso dei servizi offerti dai motori di ricerca e delle banche dati *on-line*).⁹

In sostanza, mentre l'OCSE limita l'*e-commerce* alle operazioni svolte su rete aperta a prescindere dal fatto che la transazione abbia luogo tramite internet in tutto (*on line*) o in parte (*off line*), l'UE considera compresi tra i servizi (della società dell'informazione) rientranti nel commercio elettronico solo quelli svolti interamente *online* e dunque interamente *dematerializzati*.

Emerge così una prima distinzione in ordine all'estensione della nozioni di commercio elettronico, da alcuni limitata alle reti aperte, le quali consentono l'accesso a chiunque, e da altri estesa anche alle reti *intranet* e, più in generale, alle reti chiuse, ossia quelle il cui accesso è limitato a due o più soggetti.¹⁰

⁹ C. ROSSELLO, *La nuova disciplina del commercio elettronico. Principi generali ed ambito di applicazione*, in *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, op. cit., 2003, pag. 16.

¹⁰ Da notare che limitando il commercio elettronico alle sole reti aperte quali Internet, si escluderebbe quella parte del commercio che ha luogo tramite reti telematiche cc.dd. "chiuse" come intranet, attraverso cui transitano gran parte operazioni infragruppo di gruppi di società di rilevanti dimensioni internazionali come la transazione del cliente e del negoziante che stabiliscano una connessione diretta per commerciare tramite i propri computer. In tal caso una definizione limitata alla rete aperta comporterebbe l'inapplicabilità delle disposizioni fiscali che regolano il commercio elettronico. Se infatti il modem del cliente si mettesse in contatto direttamente con il modem del negoziante (telefonando non al provider ma direttamente al suo numero) si escluderebbe la rete Internet e si creerebbe una rete c.d. chiusa (senza la possibilità di altri di interagire dall'esterno). Tuttavia, il termine viene sempre più identificato con il commercio attraverso Internet per due ragioni. La prima è che la diffusione, il tasso di sviluppo e la facilità di accesso ad Internet aprono immense (ancorché difficilmente valutabili) prospettive di mercato per le imprese grandi e piccole. La seconda è data dalla convenienza economica ad impiegare la Rete da parte delle numerose imprese che da tempo utilizzano altri sistemi di commercio elettronico quali l'EDI (Electronic Data Processing), l'EFT, etc...Sul punto si rinvia a W.SCOTT – M.

Un progressivo affinamento del concetto ha fatto sì che nell'ambito della fiscalità comunitaria (e segnatamente nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) siano state focalizzate le caratteristiche che connotano le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici. L'art. 7, par. 1, del vigente regolamento di esecuzione del Consiglio UE n. 282/2011/UE del 15 marzo 2011,¹¹ che svolge l'importante funzione di consentire un'interpretazione uniforme della direttiva disciplinante l'IVA (la n. 2006/112/CE), si concentra sulle prestazioni di servizi rese *on-line*, chiarendo che i «servizi prestati tramite mezzi elettronici» ai sensi della direttiva citata 2006/112/CE, includono i «*servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*».

Elementi caratterizzanti i servizi prestati tramite mezzi elettronici risultano essere pertanto l'automatizzazione della prestazione, la mancanza (o minima presenza) dell'apporto umano e la sua scarsa rilevanza nell'erogazione dei servizi medesimi.¹²

Altra distinzione che emerge dalle definizioni esposte è quella compiuta tra *e-commerce* «indiretto» e «diretto». Nel commercio elettronico indiretto la "Rete" per antonomasia (*internet*) costituisce solo l'occasione per il contatto commerciale tra imprese o tra impresa e consumatore finale, poiché l'operazione si concluderà comunque con la consegna del bene fisico, assumendo connotazioni non dissimili dalla tradizionale cessione a distanza (da cataloghi, per telefono, per posta, ecc.).

MURTULA – M. STECCO (a cura di), *Il commercio elettronico, verso nuovi rapporti tra imprese e mercati*, Torino, 1999.

¹¹ Il citato regolamento, entrato in vigore il 1° luglio 2011, sostituisce il regolamento n. 1777 del 2005, che forniva analoga nozione all'art. 11 ed ha lo scopo di garantire l'applicazione uniforme della normativa sull'IVA attraverso disposizioni di esecuzione della direttiva n. 2006/112/CE, in particolare in materia di soggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili. In tale ottica fissa i criteri interpretativi di riferimento per le prestazioni di servizi e con riguardo al luogo in cui le stesse devono considerarsi effettuate.

¹² Il par. 2 compie una specificazione dei servizi che rientrano nella definizione di cui al par. 1, tra cui sono compresi la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti, 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, i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; 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. Ulteriori fattispecie incluse nella nozione di cui al par. 1 sono contenute nell'Allegato I del regolamento citato.

Viceversa, nell'*e-commerce* diretto la rete è utilizzata anche per mettere a disposizione un bene o un servizio al cliente al quale verrà consegnato in forma telematica, ossia dematerializzato. La distinzione assume rilevanza sia ai fini dell'imposizione diretta che indiretta. Anticipando quanto formerà oggetto di disamina più oltre, l'utilizzo del canale del commercio elettronico diretto o indiretto può incidere – ai fini dell'Iva – sulla qualificazione delle operazioni effettuate come prestazioni di servizi o cessioni di beni. Mentre l'*e-commerce on line* è interessato da peculiarità che toccano molteplici profili che vanno dalla ricordata qualificazione di tali operazioni come prestazioni di servizi fino all'obbligo di adempiere agli oneri contabili relativi all'emissione e alla conservazione della documentazione fiscale in formato digitale (si pensi alla fatturazione elettronica)¹³ quello *off line* è riconducibile alla già consolidata disciplina relativa alle vendite a distanza (attraverso cataloghi, telefono, posta, ecc.) trasfusa nel nostro ordinamento negli artt. 38, 5o co., lett. c), art. 40, 3o e 4o co., e art. 41, 2o co., d.l. n. 331/1993 e che prevede la tassazione nello Stato di destinazione al superamento di una determinata soglia quantitativa.¹⁴

Ai fini delle imposte sui redditi e, in particolare delle disposizioni sul reddito d'impresa, le modalità spaziali e temporali del perfezionamento delle operazioni svolte attraverso il commercio elettronico indiretto comportano l'individuazione della competenza economica ai sensi dell'art. 109, comma 1, del t.u.i.r., che nel caso di cessione di beni mobili fa riferimento al momento della loro spedizione. Un'altra classificazione usualmente effettuata nell'ambito del commercio elettronico è quella che distingue i soggetti tra i quali intercorrono le operazioni svolte (in tutto o in parte) tramite canali telematici. A tale proposito, si distingue tra *e-commerce* tra imprese (*Business-to-Business*, detto anche *B-to-B*), tra imprese e consumatori *Business-to-Consumer*, *B-to-C*), tra consumatori

¹³V. *infra*.

¹⁴ Con obbligo di nomina di un rappresentante fiscale in Italia o di identificazione diretta. La disciplina delle «vendite a distanza» si applicherà qualora la cessione sia rivolta da un soggetto UE ad un consumatore finale: nel caso in cui si sia in presenza di un soggetto fornitore extra-UE, si tratterà di un'importazione, mentre nel caso in cui l'acquirente sia un soggetto passivo UE, si tratterà di un acquisto intracomunitario (cfr., tra gli altri, PULLINO, *Il commercio elettronico e l'IVA*, in *fisco*, 2003, Allegato n. 27 al n. 41, fasc. 2, pagg. 16554 ss.

(*Consumer-Consumer, C-to-C*) e intra-aziendale (c.d. *Intrabusiness*).¹⁵ Il *B-to-B* coinvolge un numero limitato di soggetti (talvolta in rete "chiusa") che operano la selezione dei prodotti sulla base di una comune classificazione.¹⁶ Il *B-to-C* avviene in rete "aperta", la classificazione dei prodotti è operata dal sito e presentata al cliente, gli importi delle transazioni sono contenuti e i pagamenti sono generalmente effettuati online.¹⁷ Il *C-to-C*, che ha avuto una recente diffusione grazie al forte sviluppo sulla Rete dei siti di aste *online*, ha luogo grazie a siti in cui gli utenti della Rete possono scambiare prodotti tra loro secondo il modello dell'asta.¹⁸ Infine, l'*Intra-Business* coinvolge un'azienda con sedi distribuite sul territorio (dello stesso Stato o di Stati diversi) o un insieme di aziende appartenenti allo stesso gruppo nazionale o multinazionale. Le caratteristiche del commercio intra-aziendale sono molto simili a quelle del *B-to-B* con la precisazione che il gruppo di soggetti coinvolti è rigorosamente chiuso, la classificazione dei prodotti è già data e la transazione economica passa in secondo piano (può essere eseguita a distanza di tempo, a consuntivo). E' in questo ambito che assumono rilevanza le problematiche relative ai prezzi di trasferimento (v. *infra*). Tale classificazione non assume rilievo a fini fiscali¹⁹ ma in altre branche del diritto e nelle scienze economiche aziendali.

¹⁵ Cfr. C. DI COCCO, *Manuale di diritto dell'informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna, 2002, 157.

¹⁶ Gli importi delle transazioni sono mediamente elevati e sono gestiti in modalità *off-line* ed è richiesta un'integrazione stretta tra la gestione della parte produttiva e amministrativa. Il *B-to-B* rappresenta un'evoluzione naturale su Internet dell'EDI ed è spesso legato a esigenze di "*Supply chain management*".

¹⁷ E' richiesta un'integrazione stretta tra raccolta degli ordini e gestione della logistica: i vantaggi risiedono principalmente nella velocità, ampiezza della scelta e personalizzazione del servizio.

¹⁸ I siti d'aste online fanno propri alcuni elementi caratteristici della comunicazione in Rete. Il sito d'asta eroga e amministra l'ambiente in cui gli utenti interagiscono. Gli utenti si registrano nell'ambiente al fine di fornire le informazioni necessarie per garantire l'identità dei soggetti coinvolti nella trattativa, gli importi della transazione sono generalmente contenuti come nel *B-to-C* e la scelta e l'esecuzione della transazione commerciale è lasciata alle parti che l'asta ha fatto incontrare (il sito d'asta non entra nel processo della transazione economica). Quanto detto per le aste di tipo "consumer" vale anche per analoghi esempi nel settore *B-to-B* (alcuni siti consentono alle aziende di mettere all'asta il surplus di prodotti ben definiti).

¹⁹ Può tuttavia essere utile per agevolare l'individuazione delle tipologie di operazioni soggette ad IVA e il relativo regime, collegato alla qualifica che assumono sia i soggetti attivi che quelli passivi del tributo.

2. *Caratteristiche dell' "ambiente virtuale". Profili metagiuridici ed implicazioni di natura fiscale. Il commercio telematico e la c.d. "dematerializzazione" dei beni e dell'attività d'impresa.*

Nell'ultimo ventennio, *internet* e – più in generale – l'utilizzo delle nuove tecnologie nell'ambito della comunicazione hanno profondamente inciso sul tessuto sociale ed economico contemporaneo. Ciò non poteva non comportare rilevanti effetti anche sulla disciplina giuridica del fenomeno e, segnatamente, nel diritto tributario. Ma per comprendere appieno le nuove problematiche che esse pongono in ambito fiscale, non si può non accennare ai profili pre-giuridici che caratterizzano il fenomeno della c.d. *new economy*, assai diverso da quell'economia tradizionale che taluno ha efficacemente definito «*fatta di calce e mattoni*». ²⁰²¹

Anzitutto, un primo evidente e peculiare effetto di *internet* è la capacità di inserire il singolo imprenditore (e consumatore) in un mercato che nasce globale.²² Mentre

²⁰ Questa l'espressione usata da L. HINNEKENS, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, pag. 9, nel rimarcare la differenza tra il mondo "virtuale" della rete e quello dell'economia tradizionale.

²¹ Nel documento "Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce? Final Report" del 15 dicembre 2005, l'OCSE (par. 1, Background: the emergence of new business models) evidenzia alcuni dei cambiamenti causati da *internet* sulle modalità di "fare impresa" in ambito locale, nazionale e multinazionale, e le nuove opportunità che si aprono. Tra i miglioramenti più significativi, si segnalano quelli che investono l'*Outsourcing* («*the outsourcing service provider normally can provide the services, components and materials at lower cost than the enterprise, due to greater functional specialization, lower wage costs, or other factors. Another goal frequently is to improve quality, as functions are outsourced to enterprises which perform that function as a core competency.*»), l'approvvigionamento per beni e servizi (poiché «*The supply of raw materials is greatly facilitated by web-based systems that streamline the ordering, selling and payment systems for both small and large sellers/purchasers*»), la produzione (le nuove tecnologie consentono di ridurre i costi di approvvigionamento, così come consente ai fornitori di accedere a nuovi clienti o mercati e di ridurre i costi di transazione), il commercio al dettaglio (attraverso i loro siti web, le imprese possono ridurre i costi di produzione garantendo un più alto livello di convenienza e la personalizzazione dei servizi offerti per i loro clienti; inoltre molte funzioni possono essere automatizzate, riducendo i costi per il cliente e consentendogli di avere accesso a nuovi servizi), gli ordini (le imprese di spedizione beneficiano delle nuove tecnologie che agevolano l'evasione degli ordini e la tracciabilità delle consegne), il marketing e il servizio al cliente, l'acquisizione e il trattamento delle informazioni (intese anche come nuove possibilità di accedere a forme nuove di istruzione, quali l'*e-learning*), i servizi finanziari (che possono essere offerti in via routinaria entrando sui mercati senza incorrere nelle spese rilevanti che comporterebbe costituire delle branch locali), i prodotti digitali (software, music, video, games, news, ebooks, etc. possono essere commercializzati e, in alcuni casi, distribuiti attraverso il web in transazioni che ne prevedono l'acquisto, l'affitto o, più in generale, il godimento a pagamento).

²² Rileva questo effetto per trarne alcune considerazioni di ordine sistematico in punto di diritto tributario internazionale sotto il profilo della necessità di nuove forme di esercizio della potestà

al di fuori del mondo "virtuale" la globalizzazione dei mercati in relazione ad alcuni settori merceologici si è verificata grazie a un progressivo processo di internazionalizzazione dell'economia e della finanza, che ha dovuto superare con fatica barriere geografiche ed economiche, il mercato sul web è per sua natura globale sin dal momento in cui l'impresa si affaccia al commercio elettronico: la registrazione di denominazioni commerciali (tali sono i cc. dd. nomi a dominio),²³ l'accesso alle informazioni, il mercato dei clienti e quello dei fornitori, la comunicazione e le stesse insidie del commercio (inclusi i pericoli di concorrenza sleale e di spionaggio industriale) assumono necessariamente una dimensione planetaria. Il secondo elemento è la bassa barriera di ingresso nel mercato, poiché l'abbattimento di costi per intercettare clienti in mercati lontani consente anche alle piccole imprese di operare in ambiti che prima erano loro preclusi e senza necessità di una presenza fisica sul luogo di vendita con articolazioni periferiche costose. Il terzo elemento consiste nella sostanziale disintermediazione dei rapporti, ossia nella possibilità di accorciare la catena distributiva arrivando direttamente al consumatore finale (nel caso dell'e-commerce B-to-C) o, comunque, al cliente (nel caso dell'e-commerce B-to-B)²⁴. *Last but not least*, elementi fortemente caratterizzanti le attività economiche svolte tramite gli strumenti telematici sono la velocità di circolazione delle informazioni (e dell'effettuazione delle operazioni commerciali)²⁵ e la loro digitalizzazione²⁶ ossia

impositiva C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *Rass. trib.* n. 3 del 2000, pagg. 684 e ss.

²³Sul tema, trattato più oltre in tema di stabile organizzazione e di tassazione dei redditi costituenti *royalty*, si veda ai fini della sua qualificazione giuridica in punto di diritto civile e industriale P. E. SAMMARCO, *Il regime giuridico dei nomi a dominio*, Milano, 2002.

²⁴Anche se in alcuni casi si assiste solo ad un mutamento di tali fenomeni, come evidenzia il caso della creazione di intermediari "virtuali". E' il caso di alcuni grandi *corporation* dell'e-booking e del commercio nell'editoria in genere, che vivono anche grazie ai loro tanti intermediari virtuali sul web (motori di ricerca e portali, siti di medie dimensioni fino ad arrivare a siti personali) che portano (talvolta attraverso l'ipertesto) i consumatori a comprare i libri da tale impresa. I nuovi intermediari digitali, al pari di quanto fanno gli agenti librari nell'economia tradizionale, percepiscono commissioni sulle vendite.

²⁵Il punto è sottolineato da C. GARBARINO *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione...*, op. cit., il quale nota che «Ciò che viene percepito in termini di "velocità" va invero interpretato nel senso di una accresciuta interdipendenza delle variabili della storia, includendo in esse, naturalmente le variabili dell'evoluzione economica ed istituzionale.» Pertanto l'Autore ritiene che «la storia non è più (e non solo) la storia (e l'interpretazione) dei fatti, ma è divenuta "la storia dell'accelerazione della storia"; è cioè consapevolezza generalmente acquisita che la storia contemporanea sia "più veloce" di prima».

²⁶E' digitale (dall'inglese *digit*, che significa numero, a sua volta derivante dal latino *digitus*, dito) ciò che viene rappresentato con numeri o che funziona attraverso la manipolazione di numeri. Nel

la conversione di prodotti e informazioni (talvolta esse stesse oggetto di transazione economica) in *bit*. Sulla "rete" possono essere aggregati, copiati e venduti in tempi assai brevi e a costi molto ridotti i prodotti di un'attività creativa (brani musicali, libri, immagini,...) o effettuate delle prestazioni di servizi (prenotazione di servizi alberghieri, operazioni finanziarie sulla piattaforma telematica di una borsa, etc...). Si parla, a tal proposito di "*dematerializzazione*" o "*smaterializzazione*" dei beni. Il documento dematerializzato rappresenta una delle conseguenze più evidenti e rilevanti della società dell'informazione, e costituisce un'importante soluzione di continuità con il precedente sistema di rapporti sociali che ha importanti ricadute di natura economica (riduzione degli oneri di processo, maggiore trasparenza, maggiore velocità nel perfezionamento delle operazioni di cui il documento costituisce espressione, integrabilità con altre filiere cui esso è concatenato). Per ragioni di ordine metodologico occorre chiarire sin d'ora che il termine "dematerializzazione" indica la trasformazione del documento materiale (che si connota per la concretezza necessaria a renderlo immediatamente riconoscibile, trasmissibile e utilizzabile) in una "grandezza fisica digitale" che può essere prodotta, riconosciuta e interpretata quale documento solo tramite strumenti idonei a renderlo intellegibile ai sensi umani e che ne garantiscono il rispetto dei requisiti richiesti di volta in volta per il suo utilizzo. Detto diversamente, la dematerializzazione (i.e. la digitalizzazione) dei documenti è un processo che comporta che le operazioni che a vario titolo intervengono tra due o più soggetti (la stipula di contratti, l'adempimento o l'assunzione di obbligazioni, l'effettuazione di incassi, ecc.) e, più in generale, quelle consistenti nella formazione di atti aventi rilevanza giuridica, hanno luogo con il solo supporto telematico e/o informatico per l'acquisizione degli elementi costitutivi, l'elaborazione, l'archiviazione, il trasporto e la conservazione, con pieno valore tra le parti e verso i terzi. Il punto assume rilievo non solo nei rapporti tra attori privati del commercio telematico, ma anche nelle interazioni con

linguaggio corrente "digitale" è sinonimo di "numerico" e viene contrapposto a ciò che invece è analogico, cioè non numerabile. La digitalizzazione è la conversione di un segnale analogico in uno equivalente digitale, costituito da una serie di numeri (il sistema binario, così denominato perché utilizza sequenze di due numeri, 0 ed 1). Il *modem* è lo strumento che provvede alla modulazione/demodulazione (analogica o numerica) di trasmissioni analogiche e digitali, rendendo possibile la comunicazione di più sistemi informatici (come i computer) tramite un canale di comunicazione (in genere un doppino telefonico).

i soggetti pubblici (o privati investiti di pubbliche funzioni, quali i notai) in relazione all'espletamento di una potestà pubblica. La "paternità" e il non ripudio della dichiarazione informatica assicurata dalla crittografia costituiscono i cardini su cui poggia la nozione di documento informatico (i.e. digitale o digitalizzato) sancita dall'art. 1, lett. p) del d. lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (*Codice dell'amministrazione digitale*) e definito in senso assai lato come «la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti», a cui si legano gli elementi della firma digitale²⁷ e della c.d. marca temporale,²⁸ necessari a "cristallizzare" il documento informatico e a conservarlo inalterato nel tempo. In ambito fiscale un esempio di dematerializzazione è offerto dalla disciplina sulla fatturazione elettronica, oggetto di apposite disposizioni comunitarie e (di recepimento) nazionali in tema di imposta sul valore aggiunto.²⁹ A ben vedere, la velocità e la quantità di dati ed informazioni che circolano sulla Rete, hanno comportato un sostanziale cambiamento della società contemporanea, non a caso definita dall'Unione Europea nella citata direttiva 2000/31/CE "*Società dell'informazione*", posto che in essa assume centrale rilievo produzione di servizi, in particolare di quelli aventi ad oggetto la trasmissione e la manipolazione delle

²⁷ Sul tema, cfr. tra i tanti, F. DELFINI, *Documento informatico e firme elettroniche*, in AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, op. cit., in cui ulteriore bibliografia. Sulla firma digitale si rinvia alla bibliografia citata alla nota 1.

²⁸ L'art. 1 del citato D.M. 23 gennaio 2004 definisce, rispettivamente, la marca temporale "evidenza informatica che consente di rendere opponibile e a terzi un riferimento temporale" (comma 1, lett. q) e la sottoscrizione elettronica "apposizione della firma elettronica qualificata" (comma 2, lett. b).

²⁹ Con riferimento specifico alla fatturazione elettronica, va rilevato che l'art. 233 della direttiva n. 2006/112/CEE sull'IVA, come modificata dall'a direttiva 2010/45/CEE impone che il documento emesso in formato elettronico rispetti dei requisiti atti a renderlo imm modificabile, intellegibile ed univocamente riconducibile all'emittente, anche grazie alla firma elettronica e al riferimento temporale. Sul punto v, tra i tanti, P. CENTORE, *La Commissione UE anticipa l'Agenzia delle entrate spiegando la nuova fattura IVA*, *Corr. trib.*, n. 44 del 2011, pagg. 3668 seguenti; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, *Corr. Trib.* n. 44 del 2011, pagg. 3672 ss. Tra gli altri esempi di dematerializzazione previsti dall'ordinamento giuridico italiano cfr. l'art. 42 del d. Lgs. 7 marzo 2005, n. 82 (aggiornato con d. Lgs. n. 159 del 4 aprile 2006 contenente "*Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 recante codice dell'amministrazione digitale*") ed intitolato "*Dematerializzazione dei documenti delle pubbliche amministrazioni*", il quale stabilisce che «Le pubbliche amministrazioni valutano in termini di rapporto tra costi e benefici il recupero su supporto informatico dei documenti e degli atti cartacei dei quali sia obbligatoria o opportuna la conservazione e provvedono alla predisposizione dei conseguenti piani di sostituzione degli archivi cartacei con archivi informatici, nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'articolo 71.». Notevole importanza assume anche la dematerializzazione degli strumenti finanziari, disciplinata con il d.lgs. n. 213 del 1998.

informazioni, e il valore economico della conoscenza, da considerarsi risorsa strategica.³⁰

Il massiccio impiego degli strumenti telematici e la sempre maggiore incidenza delle nuove tecnologia nel processo produttivo e organizzativo dell'impresa finisce – come vedremo meglio in seguito – per investire anche aspetti relativi alle modalità di esercizio dell'impresa sul piano gestionale, con importanti ricadute in ambito tributario.³¹ In questo contesto, la digitalizzazione dei beni e la velocità con cui avviene la loro commercializzazione possono anche determinare l'amplificarsi di fenomeni economici che richiedono risposte adeguate sotto il profilo fiscale. Ai vantaggi delle nuove tecnologie si contrappone la possibilità che si acuiscano alcune criticità di ordine economico e la necessità di affrontare e

³⁰ In questa prospettiva l'espressione "*Società dell'informazione*" acquista un peculiare significato a partire dal c.d. rapporto Bengemann (intitolato "*L' Europa e la società dell' informazione planetaria*"), raccomandazioni del gruppo Bengemann al Consiglio europeo, 26 maggio 1994). Il fatto che la società basi i rapporti interpersonali e l'assetto sociale ed economico sull'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, rende auspicabile il più ampio utilizzo possibile di documenti elettronici elaborabili validi *erga omnes* come mezzo di prova per transazioni e atti giuridicamente rilevanti. Più in generale, l'uso diffuso di strumenti per lo svolgimento e il trattamento di transazioni e documenti digitali, in uno con lo sviluppo delle reti cc.dd. "aperte" (internet in particolare, che si distinguono da reti "chiuse", ossia accessibili solo ad un limitato numero di utenti, come ad esempio le reti "intranet") costituiscono strumenti per garantire migliori standard di qualità della vita dei cittadini e la competitività del sistema economico. Ciò, peraltro, richiede che esistano regole condivise (leggi, standard sintattici e semantici, norme tecniche ecc.) su cui elaborare modelli di servizio ed individuare determinati assetti produttivi ed organizzativi. Nell'ambito dell'Unione Europea opera il Directorate Generale sulla Società dell'Informazione e i Media, il cui fine è di elaborare piani e iniziative diretti a promuovere l'adozione delle tecnologie dell'informazione e la comunicazione in diversi ambiti (pubbliche amministrazioni, imprese, consumatori) e nei rapporti tra tutti gli operatori, tanto nello svolgimento delle attività produttive quanto nell'erogazione di servizi pubblici e privati. La società dell'informazione persegue tali scopi con lo sviluppo dell' ITC (*Information and communication technology*) ossia «*l'insieme delle tecnologie che consentono di elaborare e comunicare l'informazione mediante strumenti digitali*» (così ad es. G. CIACCI, *Le fonti del diritto dell'informatica*, in D. Valentino (a cura di), AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, Napoli, 2011, pag. 7) ed una parte di essa tenta di svilupparsi attraverso la *new economy*. Per una ricognizione delle problematiche legate alla società dell'informazione, che in taluni casi si intersecano con quelle più squisitamente fiscali (si pensi alla conservazione e alla elaborazione di documenti fiscali in forma digitale, come la fattura elettronica) si vedano, senza alcuna pretesa di completezza: A. MATTELART, *Storia della società dell'informazione*, Einaudi, 2002; M. PIETRANGELO, *La società dell'informazione tra realtà e norma*, Milano, 2007 G. GUIDI, *La società dell'informazione: libertà, pluralismo, risorse: atti del Convegno dell'Associazione di diritto pubblico comparato ed europeo*, San Marino, 2005; O. AGATI - D. MINOTTI, *Diritto e società dell'informazione: Circolo dei Giuristi telematici*, atti del Convegno, Milano, Nyberg, 2005; G. NESTI, *La società dell'informazione in Europa*, Padova, 2005.

³¹ A titolo meramente indicativo si pensi alla riunione di un consiglio di amministrazione di una società tenuto in teleconferenza quando i membri collegati sono situati in Stati diversi.

risolvere nuovi problemi.³² Ne costituisce un esempio la globalizzazione dei mercati finanziari. La velocità alla quale avvengono le transazioni telematiche di titoli dematerializzati accentua non solo la mobilità dei capitali (fenomeno di per sé fisiologico in un'ottica di libero mercato) ma anche il possibile amplificarsi di fenomeni speculativi e una concorrenza fiscale tra Stati sempre più aggressiva in cui il *trend* rischia di tradursi nel c.d. *race to the bottom*.³³ Il tema della velocità e della facilità di spostamento dei capitali on line insieme al basso livello di tassazione dei redditi da capitale si lega a quello della concorrenza fiscale dannosa sul mercato dei capitali, ben noto a livello comunitario e affrontato sin dalla metà degli anni novanta nella comunicazione COM (97) 495 del 1° ottobre 1997 della Commissione al Consiglio intitolata *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione Europea: un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa* e poi fatta propria dal Consiglio ECOFIN che il 1° dicembre 1997 (doc. 98/C – 2/01 in *GUCE* 6 gennaio 1998 – C2) adottò la risoluzione sul «*codice di condotta per la tassazione delle imprese*».³⁴

³² Le principali tematiche di natura extra fiscale sono costituite a) dalla certezza della reciproca identificazione dei contraenti, che implicano l'esame e la soluzione dei profili tecnici di documentazione delle comunicazioni scambiate fra le parti e di quelli giuridici relativi al significato e al valore da attribuire alle attività tecniche ai fini della loro efficacia giuridica; b) la garanzia della sicurezza delle comunicazioni telematiche, sia come affidabilità tecnica delle tecnologie impiegate tale che non alteri e comprometta la regolarità ed il significato giuridico delle comunicazioni che come riservatezza delle informazioni scambiate nell'attività contrattuali e delle comunicazioni relative all'esecuzione dei contratti telematici (in primis con riferimento al pagamento del prezzo; c) la garanzia della riservatezza dei dati personali che sono trasmessi e scambiati nelle transazioni commerciali e degli archivi in cui i dati sono conservati: generalmente il contraente «professionale»); d) la possibilità di tutela giuridica in caso di inadempimento della controparte o di altri comportamenti lesivi di terzi; e) un'adeguata tutela del consumatore (c.d. *contrante debole*), in quanto soggetto necessitato al consumo. A ben vedere, il mezzo indifferibile per il soddisfacimento di tutte tali esigenze è la possibilità di documentare le attività compiute telematicamente, il che postula soluzioni tecniche e giuridiche idonee allo scopo.

³³Cfr. O. PASTUKHOV, *International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions*, 12 B.U. J. SCI. & TECH. L. 310, 322-27 (2006), nonché il testo del Seminario tenuto all'Università LUISS – Guido Carli di Roma il 25 novembre 2009 su *Taxation of E-commerce : Direct and Indirect Taxation* (work in progress dell'articolo poi pubblicato in *Rutgers Computer & Technology Law Journal* nel 2009 e intitolato "Going Where No Taxman Has Previously Gone: Preliminary Conclusions and Recommendations Drawn from a Decade of Debate on International Taxation of Electronic Commerce"): «*the near-absolute mobility of capital in cyberspace allows businesses nowadays to relocate to another jurisdiction at little cost, and more and more jurisdictions provide tax breaks to attract more businesses. Countries start competing with each other for investor's attention by lowering their effective tax rates or creating special tax regimes to preserve their tax bases. In the long run, such a 'race to the bottom' will reduce tax revenues of all nations and thus undermine promoting welfare state worldwide.*».

³⁴Sul punto v. anche F. BOLKESTEIN, *Tax and Competition: the Realisation of the Internal Market*, www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/speeches/17march2000_en.htm, Nederland

Non è casuale la recente proposta di direttiva UE diretta ad introdurre un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie,³⁵ dichiaratamente finalizzata anche alla "stabilizzazione dei mercati" e che di fatto incide principalmente sull'enorme mole di operazioni su strumenti finanziari scambiati attraverso le "piattaforme digitali" delle principali piazze finanziarie internazionali.³⁶

Un'altra importante criticità, oggetto di attenzione da parte dell'UE negli ultimi anni, attiene al rapporto tra la disciplina dei beni immateriali (in particolare di del diritto d'autore) e la loro riproduzione in forma digitale.³⁷

Come è stato ampiamente rilevato dai cultori del diritto industriale e d'autore, la tecnologia digitale attraverso la quale vengono veicolate e trasmesse le informazioni, comporta che l'utente finale del prodotto soggetto a diritto d'autore (brano musicale, film, opera letteraria,...) non si ponga più solo in posizione passiva ma anche attiva, poiché a differenza di quanto avviene nel caso dei mezzi di comunicazione tradizionali (come la televisione non digitale e la radio), egli può scegliere il tempo e il luogo in cui ascoltare, vedere o leggere l'opera, divenendone esso stesso diffusore. Si verifica, in sostanza, quello che è stato

Ministry of Finance, *Tax Competition in the European Union*, www.minfin.nl; ROSEMBUJ, *Harmful Tax Competition*, in *Intertax*, 1999, 316; V. TANZI, *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems*, in AAVV, *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 837 e ss. Sulla possibilità stessa di considerare "dannosa" la concorrenza fiscale tra gli Stati ELIS, *Are Measures to Curb Harmful Tax Competition Necessary?*, in *European Taxation*, 1999, 78; GAFFNEY, *International Tax Competition: Harmful or Beneficial?*, in *Offshore Investments*, 4/1998, 40; AVI-YONAH, *Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law School *working paper*, 1999 (che critica la visione "ultra liberista" improntata all'idea che il mercato sia sempre in grado di imprimere un corso virtuoso ai sistemi economici e legislativi degli Stati in concorrenza tra loro). Sul tema si vedano, infine, OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue?*, Parigi, 1998 e G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in "Enc. dir.", *Annali*, I, 2007, pagg. 396 e seguenti, il quale evidenzia come nella politica fiscale comunitaria convivano due anime, l'una – di ispirazione neo liberista – che ritiene che la concorrenza tra sistemi fiscali in ambito UE avrebbe un effetto virtuoso, spingendo quelli meno efficienti ad adeguarsi e portando ad un progressivo ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, e l'altra che ritiene invece necessario che tale obiettivo vada raggiunto (anche) attraverso strumenti coercitivi

³⁵ Proposta di direttiva del Consiglio del 28 settembre 2011, documento SEC(2011) 1102 definitivo, concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE.

³⁶ Cfr. il considerando n. 2 della direttiva citata, che sottolinea la necessità di «prevenire eventuali distorsioni causate da provvedimenti presi unilateralmente dagli Stati membri, dato l'elevatissimo grado di mobilità della maggior parte delle transazioni finanziarie pertinenti, e assicurare così il corretto funzionamento del mercato interno», e il Capo 3 sugli "Elementi giuridici della proposta", in cui si sottolinea che "Molte transazioni finanziarie vengono eseguite per via elettronica."

³⁷ Cfr. in proposito il documento frutto di uno studio commissionato dall'UE ad un gruppo di esperti (tra cui il Prof. L. Lessig) del novembre 2009 ed intitolato *New rules for a new age? Legal analysis of a Single Market for the Information Society*.

definito il passaggio da una diffusione dell'opera c.d. "da punto a massa" (si pensi alla proiezione di un film in un cinema, alla rappresentazione di un'opera lirica a teatro o al concerto rock in uno stadio) ad una diffusione c.d. "da punto a punto", poiché l'utente è a sua volta in grado di registrare su un file l'opera e diffonderla sulla Rete. Lo sfruttamento illimitato di testi, immagini e suoni tramite le reti telematiche ha stravolto quello che era un presupposto fondamentale della circolazione e della protezione delle opere d'ingegno: l'esistenza di un supporto materiale (i.e. non digitale)³⁸. Da qui il delicato problema di trovare il punto di equilibrio tra la lecita riproduzione del bene immateriale protetto da diritto d'autore e l'interesse del titolare del diritto allo sfruttamento economico dell'opera con quello alla circolazione e alla diffusione della cultura. A tal fine l'UE ha dato una risposta importante, anche se non decisiva, con l'emanazione della direttiva 2001/29/CE del 22 maggio 2001, sull'armonizzazione di taluni aspetti del diritto d'autore e dei diritti connessi nella società dell'informazione³⁹ e recepita dal nostro ordinamento con il d. lgs. n. 68 del 2003, che non a caso ha trasformato l'originario diritto di comunicazione al pubblico (che implica la presenza di quest'ultimo in un luogo e in un momento prestabiliti) in "messa a disposizione dell'opera", più confacente al fenomeno della digitalizzazione e della comunicazione delle opere protette su internet.⁴⁰

Il punto assume particolare rilievo nella connessione tra utenti privati tramite la tecnologia denominata *peer to peer*. In tal caso, un apposito *software* consente a ciascuno degli utenti collegati il c.d. *file sharing*, ossia la condivisione di *files* attraverso la reciproca possibilità di accedere alla memoria dei propri personal computer, cui segue lo "scaricamento" (il c.d. *downloading*) e la copiatura del file originale di un'opera (in genere musicali o multimediali, come i *videogames*) tutelata dal *copyright*.⁴¹ Proprio il formato digitale consente la copiatura e la

³⁸ Sul punto cfr. G. PASCUZZI, *Internet (diritto privato)*, voce del Digesto civ. vol. Appendice-XX, Torino, 2000, pagg. 531 e seguenti (pag. 539). L'esistenza di supporti materiali e permanenti rendeva la riproduzione meno costosa in termini di tempo, risorse fisiche ed economiche. La riproduzione si concretava in un numero limitato di copie di qualità inferiore all'originale e che comunque avevano un (seppur basso) costo di trasmissione e distribuzione che – comunque – non entravano in concorrenza con l'utilizzazione esclusiva del titolare del diritto.

³⁹ Pubblicata in G.U.C.E. del 22 giugno 2001, L 167/10.

⁴⁰ V. più diffusamente in tema di beni immateriali ai paragrafi 4 e 5.

⁴¹ Per i profili tecnologici del fenomeno, oggetto negli ultimi anni di attenzioni sotto il profilo giuridico ed economico, cfr. il par. successivo.

fruizione gratuita di copie pressoché identiche all'originale per qualità tante volte quanti sono gli utenti connessi, il che determina (ove ricorrano alcune circostanze)⁴² la possibilità che si realizzi una violazione del diritto di autore, con conseguenze negative per gli aventi diritto (gli autori e i produttori del settore musicale e multimediale). Tale profilo assume indirettamente rilievo nel diritto tributario poiché, come confermato dall'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nel 2011, i diritti che riscuote la Società Italiana Autori ed Editori (di seguito SIAE) sui supporti di memoria utilizzabili per la copiatura dei prodotti digitali (o digitalizzati) tutelati dal diritto d'autore rivestono la qualifica di prestazione patrimoniale imposta e, più specificatamente, d'imposta di scopo.⁴³

3. I profili tecnologici che connotano e influenzano l'analisi fiscale del fenomeno.

Propedeutica allo studio del commercio elettronico e delle sue interrelazioni con la "smaterializzazione" di beni e delle attività dal punto di vista fiscale è la corretta definizione della terminologia e degli aspetti tecnologici che rendono intellegibile il funzionamento del mondo telematico. Si tratta di un profilo indispensabile per impostare correttamente l'approccio metodologico in ordine ai temi oggetto del presente lavoro in punto di diritto tributario ed evitare equivoci che, come si vedrà, connotano talvolta l'impostazione e la soluzione di problemi afferenti al profilo immateriale dei beni digitali (o digitalizzati) e alla "dematerializzazione" dei beni e delle attività d'impresa svolte in ambito

⁴² Come nel caso *Napster*. L'utente, una volta installato sul proprio computer un software (Music Share) disponibile sul sito di Napster, specificava nell'ambito di una banca dati la lista di file MP3 che voleva mettere a disposizione di altri internauti e poi si collegava ad Internet. L'interazione tra Music Share e i server di Napster consentiva l'accesso a tutte le liste di brani messi a disposizione dagli utenti del sistema. Pertanto Napster diventava il mezzo per lo scambio tra consumatori fra loro sconosciuti, di file musicali MP3 senza passare attraverso un server comune. Napster è stata citata in giudizio avanti alla Corte distrettuale degli Stati Uniti della California per violazione del diritto di riproduzione (in quanto gli utenti scaricano i file musicali tutelati dal copyright) e il diritto di distribuzione (poiché gli utilizzatori del sistema immagazzinano nella banca dati la lista di file da mettere a disposizione di altri utenti). Con decisione del 12 luglio 2000, il giudice ha accolto la domanda attorea e per l'effetto ha inibito il funzionamento del software e attribuito a *Napster* l'onere di verificare se il sistema non sia utilizzato in violazione dei diritti esclusivi citati. Sull'argomento si consulti P. AUTERI, *TV, Internet e new trends di diritti d'autore e connessi*, in Quaderni di AIDA, n. 7, Milano, 2003, pagg. 63-65.

⁴³ V. capitolo II.

telematico.⁴⁴ Va anzitutto chiarito che, diversamente da quanto viene erroneamente ritenuto nel linguaggio comune, rete, web e internet non sono sinonimi. Una rete è un insieme di strutture e di connessioni fisiche che consentono il passaggio di informazioni attraverso i cc.dd. nodi (quasi sempre costituiti da elaboratori elettronici) e può essere sia "aperta", come nel caso di internet (la "Rete")⁴⁵ che "chiusa" (come avviene con le reti intranet). Internet può essere definita come la rete telematica che collega fra loro (attraverso l'utilizzo di determinati standard di comunicazione) in modo diretto gli elaboratori elettronici situati in tutto il mondo. Internet⁴⁶ è una struttura "acefala" (priva cioè di un centro) che si articola come una grande ragnatela⁴⁷ della quale fanno parte anche reti diverse che sono messe in comunicazione tra loro attraverso diversi linguaggi per il trasferimento e trattamento dei dati. Il *World Wide Web* (connotato dal noto acronimo *www*) altro non è che il principale sistema d'informazione multimediale operante in Internet ed è strutturato in modo tale da consentire un rapido accesso alle informazioni in esso contenute tramite un sistema di indicizzazione e di protocolli valevole per l'intera rete.⁴⁸ Ciò premesso, occorre rilevare che – in termini assai generali – le operazioni di *e-commerce* comportano la presenza di un *Internet service provider* (di seguito ISP), ossia un fornitore di servizi funzionali all'accesso ad Internet. L'ISP è un'impresa che mette disposizione dei propri utenti (*client*) dei computer denominati *server* che fungono da intermediari tra i personal computer (di seguito PC) di questi ultimi e la rete, provvedendo alla loro gestione, consentendo l'accesso ad *Internet* e ai suoi servizi e svolgendo l'attività di *web hosting*, ossia "ospitando" nella memoria dei propri *server* e pubblicando sulla Rete il contenuto di un *sito web* attribuibile ad un suo cliente, l'*Internet*

⁴⁴ Da notare che lo stesso documento del *Department of the Treasury Office of Tax Policy* degli Stati Uniti d'America sullo studio delle implicazioni fiscali del commercio elettronico (il *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce* del 1996, v. *infra*) appronta un apposito glossario per la corretta individuazione dei concetti oggetto di riflessione in ambito tributario. Un glossario connota spesso anche i contributi dottrinali in materia: cfr., inter alia, C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 1999, pag. 1407 e ss. (v. pagg. 1459 – 1607).

⁴⁵ L'utilizzo del termine Rete (con la "r" maiuscola) identifica la rete per antonomasia, cioè internet.

⁴⁶ Abbreviativo di "*INTERconnected NETwork*".

⁴⁷ "Web" in inglese significa appunto "ragnatela".

⁴⁸ Il World Wide Web è costituito da più linguaggi fra cui lo standard HTML. Il sistema del WWW permette, inoltre, di realizzare i cosiddetti collegamenti ipertestuali (o *link*), con cui è possibile connettere varie informazioni anche in modo non sequenziale.

content provider (di seguito ICP). L'ICP è l'impresa che sfrutta l'accesso ad internet per l'esercizio del commercio elettronico e che attraverso il proprio sito web si interfaccia con altre imprese (nel B-to-B) o con i consumatori (B-to-C) per lo svolgimento di una o più fasi della propria attività economica, che può andare dalla sola pubblicità o promozione dei propri prodotti e servizi fino alla vendita del bene consegnato on-line (in formato digitalizzato) o off-line (nelle forme tradizionali).

Per quanto attiene agli strumenti necessari per collegarsi e "navigare" in internet, il canale usuale di accesso alla Rete da parte dei PC degli utenti è, come già detto, il *server*,⁴⁹ un computer dedicato esclusivamente all'accesso e al controllo della rete e progettati per immagazzinare dati e condividerli (scambiarli) con i personal computer dei clienti ad esso collegati grazie a specifici *software* (denominati applicazioni *client*).⁵⁰

In termini estremamente sintetici, il concreto funzionamento del collegamento tra PC, *server* e rete e la reciproca interazione tra di essi avviene solitamente con la mediazione della rete telefonica e di un *modem* o di un apposito *software* che consente al PC dell'utente di accedere alle informazioni ed ai servizi disponibili in Internet e di far visualizzare (e rendere visibile allo stesso ICP) il proprio sito web. A tale proposito è opportuno chiarire che con quest'ultima espressione si fa riferimento ad un complesso di elementi, consistenti in uno spazio *web*, un indirizzo I.P. e un "nome a dominio" (o *domain name*). Lo spazio *web*, di cui normalmente si acquisisce la disponibilità stipulando un contratto di "hosting" o di "housing" con chi fornisce tale tipo di servizio (in genere l'ISP), è la quantità di spazio che può essere utilizzata per "caricarvi" (immagazzinarvi) immagini, video, suoni, testi attraverso collegamenti statici o dinamici, cioè con pagine generate

⁴⁹ A meno che il computer dell'utente non funzioni esso stesso da *server* (v. *infra*).

⁵⁰ La rete (*Internet* o un altro tipo di *network*) è il mezzo con cui *client* e *server* comunicano tra loro. Il *server*, che può avere anche funzioni *host*, gestisce solitamente le stampe, i file e consente il funzionamento di alcuni programmi (come ad esempio i *database*) che elaborano i dati per gli utenti. Talvolta esigenze di riduzione di costi comportano che la presenza fisica e la gestione di server di diverse imprese (operanti in reti aperte o chiuse) siano concentrati in un solo luogo e gestiti dal medesimo ISP. Si parla, a tal proposito, di *Server Farm*: ambienti appositamente costruiti per ospitare *server* internet o intranet. Su questo specifico aspetto v. *infra* in tema di stabile organizzazione nel commercio elettronico. Con il termine *server Internet* si fa in genere riferimento a computer di proprietà di un provider con sistema operativi Unix o Linux o WindowsNT che sono connessi, in rete, tramite reti digitali ad altissima velocità. Di regola parte dei contenuti degli Hard Disk sono pagine HTML accessibili dalla rete.

attraverso l'interrogazione di database. L'indirizzo I.P. (che sta per *Internet Protocol*), consiste in una sequenza numerica che identifica in modo univoco un *host* (i.e. un *computer* collegato a una rete) e il sito stesso. Gli I.P. sono utilizzati da *I.P. router* (PC o server) per dialogare tra loro, consentendo l'accesso ad Internet e la visualizzazione del contenuto (di ciò che vi è stato memorizzato) del sito web per mezzo dei "browser". Il nome a dominio – che corrisponde a sua volta ad un solo I.P. – è una denominazione letterale che individua un *host* e si compone di una parte comune (www, che sta per *World Wide Web*), cui segue una parte qualificante (per esempio www.mariorossi) e da una parte che funziona da "estensione" e che in genere ha il fine di identificare la qualificazione del sito (.com sta per commerciale, .org per istituzionale, .gov per governativo USA, etc.) o la localizzazione geografica del soggetto che richiede l'assegnazione del "nome a dominio".⁵¹ Ancorché il Commentario OCSE⁵² relativo al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni⁵³ faccia riferimento alla natura immateriale dei sito *web* nel suo complesso, l'unico elemento che l'ordinamento giuridico italiano qualifica espressamente come bene immateriale è il nome a dominio.⁵⁴ Chiariti in termini generali i mezzi e la dinamica attraverso la quale opera l'accesso ad internet, occorre infine evidenziare che il collegamento alla Rete per lo svolgimento dell'*e-commerce* può avvenire con tre diverse modalità: con la connessione dell'intera rete locale aziendale direttamente ad internet grazie ad una linea dedicata, tramite l'*housing*, che comporta la presenza di una o più elaboratori elettronici dell'azienda presso le strutture messe a disposizione del provider, o tramite l'*hosting*, che consiste nell'utilizzo di server e servizi già configurati dal provider sui cui saranno caricati e configurati i contenuti e le applicazioni del sito web aziendale. Entrando nello specifico, nel primo caso i server sono presso l'impresa e nella sua disponibilità, che dovrà prendere in affitto un circuito dedicato tra l'azienda e la sede del provider e acquistare il servizio di trasporto dati su Internet tramite tale circuito. L'affitto è effettuato dal

⁵¹ Che è .it per l'Italia, .fr per Francia, .de per Germania, .uk per Regno Unito e così via.

⁵² Di seguito: il Commentario.

⁵³ Di seguito: il Modello OCSE.

⁵⁴ Ai sensi dell'art. 22 del Codice della proprietà industriale (D. lgs. 10 febbraio 2005, n. 30), il nome a dominio è considerato espressamente tra i segni distintivi oggetto di tutela tipizzata ed è ritenuto oramai pacificamente bene immateriale. Sui profili giuridici del tema si rinvia a cfr. P. E. SAMMARCO, *Il regime giuridico dei "nomi a dominio"*, Milano, 2002.

carrier, ossia colui che si incarica di fornire le linee per trasportare dati tra due località differenti, per mezzo di circuiti dedicati, mentre il secondo è fornito dagli ISP. Talvolta un *carrier* può fornire entrambi i servizi in un'offerta integrata. Con l'*housing*, invece, il server dell'impresa è ospitato presso i locali del ISP, per cui la linea dedicata non è necessaria. Di regola i *server* sono fisicamente collocati presso il *provider* ma amministrati dal personale dell'impresa. Gran parte dell'attività di manutenzione dei *server* può essere effettuata "in remoto" attraverso una qualsiasi connessione ad Internet (i.e. senza la necessità di una presenza umana nel luogo in cui trova il *server*) anche se poi, come si avrà modo di verificare nell'ambito della disciplina fiscale della stabile organizzazione, la casistica è assai variegata. Infine, nell'*hosting* l'impresa usufruisce di un servizio completo erogato da un server di proprietà del provider e che risulta già configurato. L'elaboratore del provider ospita il server dell'azienda e può essere amministrato a distanza limitatamente ad alcune sue funzionalità, che consistono tipicamente nei contenuti delle pagine Web e nelle caselle di posta elettronica, tramite strumenti di gestione e analisi degli accessi al sito (il che presuppone la configurazione di applicazioni quali *mailing list* e consultazioni di *database online*). Di regola, l'adozione di una rete locale aziendale presuppone una maggiore rilevanza economica dell'impresa (che in tal caso ha maggiori opzioni percorribili nel commercio elettronico ma anche maggiori costi), mentre le piccole e medie si orientano – per esigenze di sicurezza e abbattimento di costi, sulle soluzioni *in housing* o *in hosting*.

Conclusivamente, occorre precisare che il c.d. servizio "*client-server*", in cui il server è l'intermediario necessario tra i PC e la Rete, per cui i primi non possono comunicare tra loro se non tramite il *server*, costituisce una regola che incontra un'eccezione non solo quando le imprese hanno la presenza fisica e la proprietà del server presso la propria sede, ma anche nel caso di privati operanti in rapporti C2C. Ci riferiamo al servizio *Peer to Peer* (P2P, abbreviazione che sta per "condivisione di risorse fra pari"), che tramite un apposito *software*⁵⁵ installato sui PC degli utenti, consente a questi ultimi di collegarsi tra loro realizzando una rete

⁵⁵ Esistono diversi software per il servizio P2P, tra i più famosi ed utilizzati oggi è possibile menzionare *Kazaa*, *Emule*, *Gnutella*, *Morpheus* e sono molti altri i software che come questi è possibile trovare facilmente nella Rete e scaricare sul proprio PC.

che bypassa i *server* e di realizzare il c.d. *file sharing*, ossia la condivisione dei file presenti su un'area del disco rigido del proprio PC (in genere prodotti multimediali, quali documenti, filmati, file audio, immagini), interagendo reciprocamente in modo diretto (i.e. funzionando al contempo sia come *client* che come *server*).⁵⁶ Non è possibile né opportuno diffondersi in questa sede su ulteriori connotazioni tecniche, salvo precisare un profilo che assume notevole rilevanza ai fini di profili più squisitamente tributari. Nel P2P l'assenza di un coordinamento centrale e ovviamente di un database unico che conosca tutti gli utenti (i cc.dd. *peer*), l'assenza da parte dell'utente di una visione globale del sistema e la totale autonomia di ogni peer, rendono problematica l'individuazione dei casi in cui si va oltre l'utilizzo privato del prodotto digitale, ponendo a disposizione di tutti sulla rete un bene immateriale tutelato da diritto di autore. In quest'ultimo caso si può verificare non solo la riduzione del fatturato e degli introiti degli aventi diritto sotto forma di minori *royalty*⁵⁷ percepite, ma anche un danno erariale determinato da minori entrate tributarie corrispondenti a minori imposte sui redditi e minor Iva originate dalla contrazione delle vendite.

4. *L'intersecarsi dei fenomeni della digitalizzazione (la c.d. "dematerializzazione") dei beni e della loro trasmissione telematica con il tema dell'individuazione e della qualificazione dei beni ceduti come materiali o immateriali. La definizione della nozione di bene immateriale tra diritto civile e diritto tributario.*

L'introduzione effettuata consente di evidenziare le contiguità tra due ambiti (beni immateriali da un lato e beni, documenti e attività digitali o digitalizzate riscontrabili nel commercio telematico dall'altro) che ad una superficiale ricostruzione appaiono accomunati da una connotazione esteriore ed intuitiva qual è quella della "intangibilità" o della "immaterialità" in senso atecnico, intesa come impossibilità di averne una percezione fisica se non (nel caso dei beni e dei documenti "dematerializzati") attraverso l'intermediazione della tecnologia digitale.

⁵⁶ Tre le funzioni del P2P: l'individuazione degli altri "peer" (il "*discovering*"), la richiesta di contenuti ad altri peer (il "*quering*") e la condivisione delle proprie risorse con gli altri peer (lo "*sharing*").

⁵⁷ Ove alla fruizione gratuita di copie da parte di tanti utenti corrispondano minori esemplari acquistati dagli editori e dai produttori.

Tale assimilazione viene talvolta basata su una malintesa interpretazione del diritto romano che si collega al noto passaggio delle *Institutiones* in cui Gaio afferma che "*Incorporales sunt quae tangi non possunt*".⁵⁸

Non è raro rinvenire in dottrina e in documenti di istituzioni internazionali che si sono occupati dei profili fiscali dell'*e-commerce*, episodi in cui non sembra si abbia una chiara percezione della distinzione tra la digitalizzazione dei beni e il procedimento di trasmissione telematica da un lato e i beni immateriali dall'altro, suscettibile di portare a conclusioni fuorvianti.⁵⁹

Come acutamente rilevato oltre mezzo secolo fa, il profilo negativo del bene immateriale – ossia la mancanza di una percepibilità immediata della cosa tramite i sensi o della sua determinabilità fisica – è solo uno dei termini della distinzione tra cosa materiale e immateriale che da sola non è idonea a definire la reale identità fenomenica di quest'ultima, connotata dal fatto di essere nella sua essenza «*bene intellettuale*».⁶⁰

⁵⁸ GAIO, *Istitutiones*, 2, 12-14: «*quaedam praeterea res corporales sunt, quaedam incorporales. Corporales hae quae tangi possunt, veluti fundus, homo, vestis, aurum, argentum, et denique aliae res innumerabiles. Incorporales hae sunt quae tangi non possunt*». Il *misunderstanding* è evidenziato anche da E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pagg. 609-610, il quale rileva altresì come taluni equivoci nascano anche dall'assenza di una teoria generale dei beni nel diritto tributario. Usa in senso atecnico i termini "*tangibles*" e "*intangibles*" (intesi, rispettivamente, come beni che si possano "toccare" o meno) il Dipartimento del Tesoro USA nel documento *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, pubblicato nel 1996 (su cui v. *infra* il par. 6.1) ma solo per evidenziare l'inidoneità di tale distinzione a cogliere l'essenza degli effetti del commercio telematico sull'imposizione fiscale: «*These proposed regulations [sulla classificazione dei redditi nel commercio elettronico. n.d.A.] do not seek to make determinations based on whether property is "tangible" or "intangible" because those concepts do not properly capture the unique features of digitized information. For example, when a computer disk containing a program is transferred, that would appear, on its face, to be a transaction in a tangible object. When the same program is transferred by means of electronic impulses transmitted over a telephone line, it would seem to be an intangible. Both of these classifications, however, ignore the substance of the transactions and the analysis of the proposed regulations avoids this confusion, in part by treating the means of transfer as irrelevant.*».

⁵⁹V. le nostre riflessioni sulla natura immateriale del sito web nell'ambito della stabile organizzazione.

⁶⁰Cfr. M. ARE, *Beni immateriali*, in *Enciclopedia del diritto*, op. cit., pag. 248, il quale osservava che «(...) con il progredire degli studi scientifici, sempre nuovi orizzonti si aprono alle possibilità di percezione materiale o fisica dell'uomo, ed entità un tempo considerate in via puramente astratta sono identificate e dominate fisicamente. Si pensi infatti che oggi si determina l'esistenza di entità di indubbia natura fisica attraverso ricerche estese, oltre la percezione sensoriale, nel campo della astratta dimostrazione. In tal caso sarebbe comunque erroneo parlare di immaterialità dell'oggetto per la impossibilità di percepirlo tramite i sensi. È quindi da sottolineare che, quando si parla di immaterialità, di intangibilità o di incorporeità, si indica uno dei termini della distinzione tra cose materiali ed immateriali, ma le corrispondenti locuzioni non sintetizzano un preciso concetto (nel qual caso potrebbero essere di per sé sufficienti)». Lo stesso Autore notava come la mancanza di precisione e di contenuto di tali definizioni potrà portare

Tra l'altro, se è vero che il libro, il film o il brano musicale oggetto di transazione telematica costituiscono estrinsecazione della proprietà intellettuale, oggetto del rapporto contrattuale non è quasi mai (almeno attraverso il canale telematico, salvo casi particolari, quali la cessione del *software* personalizzato) il trasferimento del diritto sul bene immateriale, totale o parziale (i.e. il diritto di sfruttamento economico), ma la fruizione del singolo esemplare in cui tale bene si esteriorizza.⁶¹

Sul punto la migliore e più risalente dottrina tributaria, in uno con gli insegnamenti di Ascarelli, aveva già rilevato che nel campo delle creazioni intellettuali (e del diritto di autore in particolare) perfino la trasmissione della proprietà dell'esemplare originale dell'opera, costituente un *unicum*, non comporta – di regola – anche la trasmissione del diritto patrimoniale sull'opera d'ingegno e che, *viceversa*, la titolarità di quest'ultimo non presuppone necessariamente anche la proprietà delle cose materiali.⁶²

Si avrà modo di verificare in dettaglio le fattispecie in cui, tanto nelle imposte sui redditi (in particolare nell'individuazione degli elementi della c.d. *basic rule* della stabile organizzazione in alcune ipotesi inerenti al commercio elettronico) quanto

talvolta a conseguenze inesatte, come l'inclusione, nella categoria dei beni immateriali, di cose evidentemente materiali, quali le energie e lo spazio aereo, ovvero di entità che beni non sono, quali i diritti e le situazioni giuridiche. Per la nozione di bene immateriale in ambito civilistico e per i riflessi di tale nozione nel diritto tributario, si rinvia al capitolo I.

⁶¹ Cfr, inter alia, MASCHIO, *La disciplina tributaria del software*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, pagg. 469 e 480. In base alla considerazione che il software standardizzato non trasferisce il diritto allo sfruttamento economico del bene immateriale ritengono che lo stesso sia ascrivibile alla categoria della cessione di beni VALACCA, *Aliquote IVA applicabili alla vendita di software pacchettizzato*, *Corr. Trib.*, 1991, pag. 3329; IAVAGNILIO - TOGNOLO, *I contratti di distribuzione di software standardizzato*, in *il fisco*, 2000, pag. 466. Nel senso che nelle cessioni di beni il trasferimento avrebbe ad oggetto solo il *corpus mechanicum* si pronunciano VALENTINI, *Profili fiscali dei beni immateriali*, *DPT*, 1992, 1426. Nel senso invece che sarebbe applicabile l'art. 3, n. 2, d.p.r. n. 633/1972 si pongono, ex multis, DE ANGELIS, *Le opere dell'ingegno ed il diritto di autore alla luce delle ultime disposizioni civilistiche e fiscali*, in *fisco*, 1997, pagg. 9623 ss. e SANTORO, *Commercio elettronico. Primi problemi pratici*, *il fisco*, 1999, pag. 13662, nonché dalla giurisprudenza tributaria tedesca (*Bundesfinanzhof*, Urteil 13-3-1997, V R 13/96, in *Bundessteuerblatt*, 1997, II, 372 ss.).

⁶² G. TABET, *Il diritto di autore nella normativa tributaria*, *Rass. Trib.*, 1988, pag. 69, che sul punto condivide e fa sue le considerazioni di T. ASCARELLI espresse nel suo noto *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960, alle pagg. 295, 385 e 803. Con riferimento all'ipotesi in cui la consegna del bene in cui si estrinseca l'opera sia intimamente legato al trasferimento del diritto della sua utilizzazione, TABET rileva come in tal caso «la disciplina IVA sulla circolazione del diritto di autore assorbe quella sulla circolazione del mezzo di espressione della creazione intellettuale» (op. ult. cit.). Il punto assume rilevanza ad esempio in relazione all'importazione di bobine di film. Da notare che già nella risalente nota n. 503073 del 10-1-1975 della Dir. gen. tasse (*Boll. Trib.*, 1975, pag. 475) il Fisco aveva riconosciuto la strumentalità dell'acquisto del bene materiale rispetto al fine dello sfruttamento dei relativi diritti.

nell'Iva (in relazione alla già citata disposizione del d.p.r. n. 633 del 1972 che disciplina la cessione di beni "di ogni genere"), l'equivoco citato è stato foriero di interpretazioni quanto meno opinabili.

Chiarita la fisicità dei beni digitali, o meglio, chiarito che il formato digitale altro non è che una particolare estrinsecazione materiale del bene o del documento e definita la nozione di commercio elettronico (o telematico), ragioni di ordine sistematico e metodologico postulano l'individuazione del terzo termine oggetto del presente lavoro: la nozione di bene immateriale.

Poiché si è in presenza di un concetto mutuato dal diritto civile occorrerà utilizzare la tecnica del rinvio,⁶³ il che presuppone anzitutto che sia individuato il suo significato nella branca del diritto di provenienza.

Ciò non certo in omaggio alle risalenti e superate teorie "antiautonomistiche" per le quali in diritto tributario gli istituti civilistici debbono essere acquisiti necessariamente nel loro significato originario,⁶⁴ ma perché se il diritto civile è storicamente e geneticamente lo *ius commune*,⁶⁵ da esso occorre prendere le

⁶³ Con specifico riferimento al diritto d'autore cfr. G. TABET, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, pag. 57, per il quale «come di regola avviene quando richiama un istituto disciplinato in via primaria in un altro settore dell'ordinamento, anche in questo caso, il legislatore tributario ha fatto uso della tecnica del rinvio per presupposizione, il quale implica recezione dell'istituto con i caratteri che lo contraddistinguono in sede propria». Cfr. anche F. BOSELLO, *La formulazione delle norme tributarie e le categorie civilistiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, pag. 1433.

⁶⁴ Come è noto, il dibattito tra sostenitori della tesi antiautonomistica (A. UCKMAR, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1937, pag. 388; A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. it. fin.*, 1941, I, pagg. 161 e seguenti) e di quella sincretica o autonomista, facente capo alla c.d. Scuola di Pavia, che riteneva si dovesse avere riguardo prevalentemente al contenuto economico del rapporto (v. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, (1932), in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, pagg. 135 e seguenti; GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto dell'imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, II, pag. 93) è stato da tempo risolto nel senso dell'utilizzo degli ordinari criteri interpretativi (A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, 1956, pag. 20; M.S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. sc. fin.*, I, 1941, pag. 170 e 189; M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, pag. 219).

⁶⁵ Non già nel senso che il diritto tributario è un diritto "particolare" e come tale necessariamente vincolato al diritto civile in ordine ai criteri d'interpretazione e d'integrazione della legge (cui altrimenti occorrerebbe attingere: v. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 213), ma nel senso, precisato nel testo, che gli studi in tale ambito costituiscono un patrimonio culturale con cui è opportuno confrontarsi senza un preconcetto ed esasperato autonomismo (stigmatizzato anche da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2006, pag. 50). D'altra parte, non è seriamente dubitabile che in alcuni settori il diritto tributario agisca in seconda battuta, sovrapponendosi così «su una realtà di regola già qualificata da altre norme giuridiche», il che richiede «spesso all'interprete una elaborazione di "secondo grado" dei risultati già raggiunti dall'esperienza e quindi un'opera assai difficoltosa di composizione e

mosse sia per beneficiare delle riflessioni e dei notevoli risultati raggiunti sul piano dell'elaborazione scientifica che per verificare se nel richiamare la nozione civilistica in ambito fiscale il legislatore tributario ne abbia "deformato" (i.e. modificato) l'originario significato e/o la portata per adeguarlo alle specifiche finalità dell'imposizione sui redditi (quando non gli abbia addirittura attribuito un significato affatto diverso).

Se ciò non fosse avvenuto, il significato tecnico dovrà essere acquisito in diritto tributario negli stessi termini in cui è stato elaborato nel diritto civile.⁶⁶

Ciò posto, la migliore dottrina civilistica ritiene che il bene in senso giuridico sia sempre il prodotto di un'astrazione del pensiero che attribuisce tale qualifica ad entità che si ricollegano ad un interesse rilevante per il diritto.⁶⁷

La nozione di bene, quindi, è la risultante di un processo di selezione, analisi e qualificazione giuridica.⁶⁸

Chiarito questo antecedente logico, il passaggio successivo è l'individuazione del *discrimen* tra beni materiali ed immateriali.

combinazione fra principi ed istituti di diversa origine» (così A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pag. 11).

⁶⁶In questo senso, seppur con diverse sfumature, v. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit., pag. 177; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., pag. 50; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2010, pag. 202. In diritto civile v. G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, pag. 113, il quale osserva che esistono delle "tecnicizzazioni non univoche" (termini tecnico-giuridici che possono assumere un significato diverso in varie branche del diritto: cfr pag. 108) e che, in questi casi, mentre la dottrina tende talvolta ad unificare il loro significato, sostituendo quello originario con un altro atto a «*funzionare con riguardo a diversi istituti e a diversi settori disciplinari ... la prassi applicativa ... tende ad assumere le tecnicizzazioni dei vocaboli solo nell'estensione del particolare istituto o del settore in relazione al quale la legge tecnicizza*». È interessante notare che la posizione assunta dalla dottrina tributaria citata trovava già riscontro in una risalente tradizione civilistica. cfr. P. E. BENSÀ, *Compendio d'introduzione allo studio delle scienze giuridiche*, Torino, 1897, pagg. 45 e seguenti (citato anche da Tarello), per il quale «*Il significato proprio delle parole è quello comune della lingua in cui la legge è scritta, a meno che il linguaggio solito ad adoperarsi dal legislatore, o quello usuale tecnico giuridico non attribuiscono ad una data parola un senso proprio d'indole particolare*». Per un recente esame del problema dell'interpretazione in ambito fiscale v. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

⁶⁷ O.T. SCOZZAFAVA, *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, Milano, 1982, pag. 39.

⁶⁸ V. ZENO-ZENCOVICH, *Cosa (voce)*, in *Dig. civ.*, vol. IV, Torino, 1989, pag. 443, il quale osserva che la cosa è «*pre e quindi extra giuridica da intendersi come una entità che fa parte del mondo tangibile che, tuttavia, è oggetto di una valutazione giuridica: se al termine dell'esame si riterrà che esso possa costituire oggetto di un interesse giuridicamente rilevante, allora quella cosa verrà qualificata come bene*». Così anche R. NICOLÒ, *L'adempimento dell'obbligo altrui*, Milano, 1936, pag. 78, per il quale «*la teoria delle cose si preoccupa, se pur non sempre con perfetta coscienza, di determinare se e quando la cosa in senso fisico possa divenire bene in senso giuridico*» e S. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1950, I, pag. 373: «*la cosa è per sé entità extragiuridica; è, in certa maniera, un bene allo stato potenziale e tale diventa, quando sia fatta materia di una particolare qualificazione giuridica*».

La distinzione è il frutto della ricostruzione operata dalla dottrina poiché il codice civile non offre un quadro sistematico della teoria dei beni.⁶⁹

Ancorché ai beni sia dedicato un intero Capo del codice civile,⁷⁰ la nozione che ne viene data in tale contesto è circoscritta a quelli materiali, definiti laconicamente come le "cose" «*che possono formare oggetto di diritti*» (così l'art. 810 c.c.). Si tratta dei beni "*que tangi possunt*", ossia di porzioni del mondo esterno percepibili con i sensi ed idonee a soddisfare un bisogno umano ed appropriabile.⁷¹

In effetti, la funzione della disposizione non è quella di dare una definizione generale dei beni, ma di distinguere le cose che consistono in beni (i.e. i beni materiali) da quelle che sono *extra commercium*, come l'aria, l'acqua marina, etc., quando non sono separate dal tutto, perché in quest'ultimo caso sono patrimonio di tutti.⁷²

Inoltre, la disposizione si colloca nell'ambito del libro III del codice civile, dedicato alla proprietà, il cui esercizio postula l'appropriazione materiale della cosa da parte del proprietario, elemento che – come si vedrà in seguito – non attiene ai beni immateriali dovendosi distinguere, ad esempio, l'opera dell'ingegno (ad es. il romanzo) dalla cosa che l'incorpora (il libro). La relazione immediata tra proprietario e cose (i.e. i beni materiali) consente al primo la realizzazione del suo interesse a «*godere e disporre delle cose in modo pieno ed esclusivo*»,⁷³ cui si contrappone un dovere generico di astensione degli altri consociati dal turbare tale relazione, mentre nel caso dei beni immateriali l'interesse (di natura patrimoniale) dell'avente diritto si focalizza sulla possibilità

⁶⁹ Sulla teoria dei beni, senza alcuna pretesa di esaustività, si vedano, oltre a V. ZENOVICH (citato alla nota precedente), i classici lavori di S. PUGLIATTI, *Beni (teoria gen.)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 1959, 164 ss.; Idem, *Cosa (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962, 19 ss.; D. MESSINETTI, *Oggetto dei diritti*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, pagg. 808 ss.; O.T. SCOZZAFAVA, *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, Milano, 1982.

⁷⁰ Il I del Titolo I del Libro III del codice civile, concernente la proprietà. Di seguito il codice civile sarà abbreviato con c.c.

⁷¹ Cfr. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1994, pag. 185, per il quale sono appropriabili o idonee a formare oggetto di diritti quelle cose «*suscettibili di entrare a far parte del patrimonio individuale o collettivo ed essere commercializzate attraverso scambi che il diritto regolamenta. Deriva da ciò che le cose extra commercium comuni a tutti (aria, luce solare, acqua marina) non sono beni in senso giuridico.*».

⁷² Così, *inter alia*, P. RESCIGNO, *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1983, pag. 460.

⁷³ Cfr. art. 832 del codice civile.

di poterne sfruttare il valore economico attraverso l'alienazione o la concessione in uso a terzi (v. *infra*).⁷⁴

Definito il bene materiale nei termini citati, ci si trova però di fronte ad una categoria residuale di beni accomunati solo dal dato negativo dell'assenza di materialità che spazia dai cd. diritti sulla proprietà industriale ed intellettuale a quelli della personalità fino ad arrivare ai cc.dd. diritti sui diritti.

I diritti della personalità⁷⁵ hanno ad oggetto diversi modi d'essere fisici o morali della persona (il diritto al nome, all'integrità fisica, etc.) e – al pari dei diritti della proprietà intellettuale – si acquistano a titolo originario e circolano in base ad un peculiare regime legislativo. La particolare connotazione di tali beni (connaturati all'essere umano, per cui nascono e muoiono con esso) che sono tali «*in senso giuridico, ma non anche in senso materiale ed economico*» determina la loro indisponibilità e incommerciabilità, con la sola eccezione in ordine al regime giuridico dei beni.⁷⁶

Quanto ai diritti sui diritti, autorevole dottrina ritiene che tale figura sia ammissibile laddove, attraverso un processo di astrazione, un diritto che ha ad oggetto un bene costituisca esso stesso un bene su cui insiste un diritto.⁷⁷

⁷⁴Si leggano le puntuali considerazioni di D. MESSINETTI, voce *Beni immateriali (diritto privato)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988, pag.5, il quale rileva che presupposto della disciplina della proprietà è l'esistenza di un bene suscettibile di godimento diretto che difficilmente si presta ad essere applicata, anche per via analogica, ai beni immateriali (si cita l'esempio dell'usucapione). In particolare, il diritto di proprietà ha il fine di assicurare al suo titolare l'appropriazione diretta ed immediata delle utilità che il bene è in grado di offrire, mentre tale situazione non « è neanche in astratto ipotizzabile rispetto ai beni immateriali. Non è un caso che, da tempo, nell'individuare i requisiti essenziali per l'integrazione della fattispecie «bene immateriale» si sia in particolar modo insistito sul requisito della sua riproducibilità. Tutto ciò perché in tal caso la soddisfazione dell'interesse del soggetto si concreta attraverso l'appropriazione delle utilità che il bene è in grado di offrire mediante a sua riproduzione. Sotto tale aspetto non è un caso che da tempo la dottrina, (...), ha ormai chiarito che rispetto ai beni immateriali la soddisfazione dell'interesse del soggetto si realizza mediante lo svolgimento di un'attività economica con terzi».

⁷⁵Sui diritti della personalità, si vedano, senza alcuna pretesa di completezza A. GAMBARO, *I diritti della personalità*, Riv. dir. civ., 1989, pag. 421; G. ALPA, *Diritti della personalità emergenti: profili costituzionali e tutela giurisdizionale. Il diritto all'identità personale*, Giur. merito, 1989, pag. 464; P. RESCIGNO, *I diritti della personalità e la loro rilevanza costituzionale*, Dir. inf. e informat., 1986, pag. 380; V. ZENO-ZENCOVICH, *Diritto morale d'autore, diritti della personalità e interruzioni pubblicitarie di un film*, Giur. it., 1984, I, pag. 705.

⁷⁶GAZZONI, op. cit., pag. 186.

⁷⁷In tema si vedano G. PUGLIESE, *Dalle « res incorporales» del diritto romano ai beni immateriali di alcuni sistemi giuridici odierni*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1982, pag. 1137 e M. COMPORATI, *Diritti reali in genere*, in *Trattato Cicu, Messineo e Mengoni*, Milano, 1980, pag. 124.

Senonché, si è rettamente rilevato che se si riferisce la nozione di bene immateriale a tali eterogenee entità in base al dato generale dell'assenza del requisito della corporalità, il termine può essere utile a designare dati della realtà naturalistica ma perde qualsiasi valore caratterizzante sul piano giuridico⁷⁸ e apre la porta ad un'errata adozione del procedimento analogico al fine di disciplinare fattispecie accomunate solo da un profilo negativo della assenza di materialità.⁷⁹

La migliore dottrina ha pertanto provveduto ad estrapolare da tale amplissima categoria quelle entità che si connotano per il fatto di realizzare un apporto creativo.⁸⁰ Orbene, in questa prospettiva appartengono incontrovertibilmente alla categoria quelli significativamente definiti come diritti della proprietà intellettuale, ossia quei fenomeni dell'esperienza umana consistenti in creazioni intellettuali che il diritto prende in considerazione al fine di attribuire loro una tutela esclusiva estesa a profili sia di natura patrimoniale che non patrimoniale, facendone oggetto di rapporti o di situazioni giuridiche.

L'essenzialità dell'apporto creativo, esplicitamente richiesto solo per le opere dell'ingegno (cfr. art. 2575 c.c. e art. 1 l. n. 633 del 1941 sulla *"Protezione del*

⁷⁸ G. FERRI, *Creazioni intellettuali e beni immateriali*, in *Studi in memoria di Ascarelli*, II, Milano, 1969, pag. 621 ss.

⁷⁹ Così V. ZENO-ZENCOVICH, Voce *Cosa*, in *Dig. civ.*, vol. IV, op. cit., pag. 447, che evidenzia come il più grave difetto dell'uso del termine immateriale è costituito dal creare una fittizia equiparazione tra entità assai distanti tra loro, inducendo a tentare la strada dell'analogia per risolvere casi non previsti, in base all'erroneo convincimento che esista un comune sostrato (l'immaterialità), il quale però è solo negativo. Il punto fu sottolineato anche da una più risalente dottrina. Cfr., M. ARE, voce *Beni immateriali*, in *Enc. dir.*, op. cit., pagg. 248-249, il quale osservò che «quando si parla di immaterialità, di intangibilità o di incorporeità, si indica uno dei termini della distinzione tra cose materiali ed immateriali, ma le corrispondenti locuzioni non sintetizzano un preciso concetto (nel qual caso potrebbero essere di per sé sufficienti). Esse indicano, invece, come pura ed incompleta denominazione, una entità la cui nozione è ben altrimenti complessa di quanto non appaia da queste tradizionali espressioni negative». Opportuno riportare l'osservazione di A. ZOPPINI, *Le «nuove proprietà» nella trasmissione ereditaria della ricchezza (note a margine della teoria dei beni)*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, 185, il quale rileva come i beni immateriali si siano sviluppati «attraverso un processo di frammentazione nell'alveo dei diritti della personalità, tanto che inizialmente le due categorie sono state comprese in modo sostanzialmente unitario».

⁸⁰T. ASCARELLI, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960, pag. 353 ss.; P. GRECO, *Lezioni di diritto industriale*, Torino, 1956, pag. 99; G. OPPO, *Creazione ed esclusiva nel diritto industriale*, in *Riv. it. se. giur.*, IX, 1963-1967, pagg. 183 e 185; G. FERRI, *Creazioni intellettuali e beni immateriali*, in *Studi in memoria di Ascarelli*, op. cit., pag. 622; M. ARE M. ARE, voce *Beni immateriali*, in *Enc. dir.*, vol. V, Milano, 1959, pag. 250, il quale ritiene si dovrebbe parlare di "intellettualità" più che di "immaterialità" dell'oggetto; D. MESSINETTI, *Oggettività giuridica delle cose incorporali*, Milano, 1970, pag. 126; O. SCOZZAFAVA, *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, op. cit., pag. 462; D. MESSINETTI, *Oggetto dei diritti*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, pag. 808 ss.

diritto d'autore e dei diritti connessi al suo esercizio": di seguito l. autore),⁸¹ è agevolmente desumibile dal fatto che nelle altre fattispecie che disciplinano entità che possono essere considerate beni immateriali, la legge fa riferimento all'espressione linguistica «invenzione», che postula che la creazione abbia quei requisiti di originalità e novità atti a far sì che essa concreti un apporto creativo.⁸² Va detto che gli elementi che connotano la creatività con riferimento ai brevetti, consistenti nella novità (ex art. 46, comma 1, CPI, «Un'invenzione è considerata nuova se non è compresa nello stato della tecnica.») e nella industrialità (cfr. art. 49, comma 1, CPI, «Un'invenzione è considerata atta ad avere un'applicazione industriale se il suo oggetto può essere fabbricato o utilizzato in qualsiasi genere di industria, compresa quella agricola.»),⁸³ sono più rigorosi di quelli previsti per il diritto di autore, per il quale è sufficiente è richiesto alle opere dell'ingegno un "minimum" di creatività coincidente con l'originalità e novità minima non scaturente solo da un lavoro personale, ma anche dalle modalità di rappresentazione personale della realtà e dalle impressioni dell'autore.⁸⁴

Una volta definito il primo requisito dei beni immateriali in questi termini, è agevole comprendere sul piano teorico la distinzione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum*, ossia tra la creazione intellettuale costituente pura astrazione e lo strumento del mondo fisico che ne consente l'estrinsecazione.

Il secondo elemento caratterizzante il bene immateriale viene poi identificato nella riproducibilità in un numero di esemplari indefinito, poiché solo laddove si

⁸¹ Art. 2575 c.c. Oggetto del diritto. – «Formano oggetto del diritto di autore le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, qualunque ne sia il modo di espressione.». La disciplina del diritto di autore risulta contenuta sia nel Capo I del Titolo IX del libro V del codice civile (artt. 2575-2583 c.c.) che nella legge 22 aprile 1941, n. 633 e successive modificazioni, recante disposizioni sulla "Protezione del diritto di autore e di altri diritti connessi al suo esercizio". Il codice civile individua l'oggetto del diritto, il contenuto, i soggetti e i diritti, mentre la legge n. 633 del 1941 si occupa di disciplinare l'esercizio dei diritti individuati dal c.c. e la loro durata (cfr. art. 1583 c.c.). Il diritto di brevetto per invenzioni industriali e il diritto di brevetto per modelli di utilità e di registrazione per disegni e modelli sono disciplinati - rispettivamente - dai Capi II (artt. 2584-2591 c.c.) e III (artt. 2592 - 2594 c.c.). La relativa disciplina è integrata dal D. lgs. 10 febbraio 2005, n. 30, intitolato "Codice della proprietà industriale a norma dell'articolo 15 della legge 12 dicembre 2002, n. 273" (di seguito CPI) che include anche i segni distintivi dell'impresa (i marchi in primis), le indicazioni geografiche tipiche, le varietà vegetali, le topografie dei semiconduttori, le informazioni segrete (il c.d. know how) e da rilievo giuridico alla tutela dei nomi a dominio.

⁸² D. MESSINETTI, voce *Beni immateriali (diritto privato)*, in *Enc. giur. Treccani*, op. cit., pag. 1.

⁸³ Oltre che, ovviamente, nella liceità: cfr. art. 50, comma 1, CPI.

⁸⁴ Cfr. M. FABIANI, *Sul "minimum" di creatività richiesto per la protezione di testi normativi commentati*, in *Dir. aut.*, 1994, pag. 599.

verifica tale condizione, l'opera si presta ad essere utilizzata economicamente e a divenire degna di una tutela tale da farla assurgere ad autonomo oggetto di diritto.⁸⁵

Si tratta di una conseguenza della natura immateriale del bene, che non si presta ad essere goduto in modo pieno ed esclusivo come avviene nella relazione tra la "cosa" (il bene materiale) e il proprietario, perché una volta che l'idea creativa si è manifestata diventa per sua natura comune a tutto coloro nei cui confronti si è estrinsecata.

Come è stato efficacemente rilevato, «*mentre per le cose materiali e per le energie il godimento dell'uno esclude il godimento dell'altro, le idee sono suscettibili di godimento contemporaneo da parte di una generalità di persone*» nel momento in cui sono estrinsecate tramite il *corpus mechanicum*.⁸⁶ Ne segue che in tal caso la tutela giuridica dell'idea creativa (ad es. l'opera letteraria) dovrà essere effettuata operando sui mezzi che ne consentono l'estrinsecazione (il libro, il file digitale, il cd,...), attribuendo all'ideatore (l'inventore o l'autore) l'esclusiva temporanea sul diritto di riproduzione e inibendo agli altri la sua riproduzione attraverso i mezzi di estrinsecazione.⁸⁷

Si tratta di una "privativa", un diritto di monopolio che deve conciliare l'esigenza di stimolare e premiare la creatività con quella della diffusione delle conoscenze scientifiche e culturali per il progresso civile e che pertanto è garantito per un periodo di tempo limitato.⁸⁸

La carenza del requisito della riproducibilità ha spinto parte della dottrina ad affermare che «*rispetto a talune opere dell'ingegno ... destinate a realizzarsi in*

⁸⁵Tra i tanti, v. G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, 1980, pag. 169, e D. MESSINETTI, *Oggetto dei diritti*, in *Enc. dir.*, XXIX, op. cit., pag. 180; G. OPPO, *Creazione ed esclusiva nel diritto industriale*, op. cit., pagg. 191; R. FRANCESCHELLI, *Beni immateriali (Saggio di una critica del concetto)*, in *Riv. dir. ind.*, 1956, I, pagg. 381 e seguenti. Da segnalare la più articolata posizione di M. ARE, voce *Beni immateriali*, op. cit., pag. 252, per il quale tutti i beni immateriali dovrebbero connotarsi per a) la necessità di estrinsecazione, b) la trascendenza, c) la calcolabilità e riproducibilità, d) la indistruttibilità, e) la possibilità di un integrale e contemporaneo godimento e, in ultimo, f) la insuscettibilità di un immediato godimento economico.

⁸⁶G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1980, pag. 169.

⁸⁷G. FERRI, *loc. cit.*

⁸⁸La l. n. 633 del 1941 sul diritto di autore (di seguito l. autore) prevede che i diritti di sfruttamento economico dell'opera siano riconosciuti all'autore (e ai suoi eredi) per 70 dalla sua morte, al produttore (ad es. di prodotti fonografici, etc.) per cinquanta anni dalla sua morte. Il diritto di sfruttamento esclusivo del brevetto ha una durata più limitata di venti anni a decorrere dalla data di deposito della domanda e non può essere rinnovato, né può essere prorogata la sua durata (cfr. art. 60 CPI).

un unico esemplare, il contenuto patrimoniale del diritto di autore praticamente si annulla»⁸⁹ mentre in altri sorge addirittura il dubbio sulla configurabilità di un bene immateriale, poiché l'eventuale tutela assicurata dalla legge finirebbe per coincidere con una tutela volta a garantire la persona dell'autore e non già l'opera in sé.⁹⁰

In effetti, va detto che storicamente il diritto allo sfruttamento economico dell'opera nasce in età moderna con l'invenzione della stampa da parte di *Gutenberg* proprio perché essa rende possibile la riproduzione dei libri in più esemplari che prima, per ragioni tecnologiche (ed economiche) era pressoché impossibile.⁹¹

Ora, poiché il diritto di esclusiva limitato nel tempo dell'autore insiste sulla copia, ossia sul diritto di riproduzione dell'opera, è agevole comprendere come la digitalizzazione dei beni immateriali (e, principalmente, delle opere musicali e letterarie) abbia comportato uno stravolgimento del presupposto principale della circolazione e della protezione delle opere dell'ingegno, ossia l'esistenza di un supporto "materiale" (i.e. non composto da una sequenza di byte ma di carta, di vinile o di plastica).⁹² Infatti, l'esistenza di supporti materiali e permanenti rendeva la riproduzione dell'opera meno costosa, ma veniva effettuata su un numero limitato di copie (di regola aventi una qualità inferiore alle originali) che non entravano in concorrenza con le utilizzazioni esclusive dei titolari dei diritti.

⁸⁹ G. FERRI, *Creazioni intellettuali e beni immateriali*, in *Studi in memoria di Ascarelli*, II, Milano, 1969, pag. 630.

⁹⁰ In tal senso, tra i tanti, D. MESSINETTI, op. cit. pag. 2. La registrazione dell'invenzione e la pubblicazione dell'opera sono richieste dagli artt. 2584 (per il quale ha ottenuto un brevetto ha il diritto esclusivo di attuare l'invenzione e di disporre entro i limiti e alle condizioni richieste dalla legge), 2592 e 2593 del codice civile.

⁹¹ Nel mondo antico (greco e romano) lo scritto era riprodotto e fissato su supporto (papiro, legno, cera, ecc) e l'opera veniva diffusa al pubblico tramite il manoscritto e la limitata tecnologia rendeva l'opera "tecnicamente irriproducibile". La creatività (eventuale) dello scriba non era tutelata poiché il costo dello scritto era pari a quello della copiatura. Cfr. G. PASCUZZI, *Il diritto fra tomi e bit: generi letterari ed ipertesti*, Padova, Cedam, 1997, 2-10; B. FRANKLIN, *L'opera d'arte nell'era della sua riproducibilità tecnica*, Torino, Einaudi, 2000; A. SIROTTI GAUDENZI, *Il nuovo diritto d'autore*, Maggioli ed., 2003, pag. 27.

Occorre tuttavia notare che inizialmente tale diritto fu attribuito sotto forma di privilegio o "patente" allo stampatore. Fu solo in epoca successiva che le *litterae patentes* (da cui deriva il termine anglosassone *patent*) furono concesse all'autore (come all'inventore) a suggello di un diritto esclusivo di sfruttamento dell'opera creativa.

⁹² G. PASCUZZI, *Internet (diritto privato)*, voce del Digesto civ. vol. Appendice-XX, Torino, 2000, 531, 539. L'arrivo di Internet sul mercato ha compromesso il classico sistema delle libere utilizzazioni.

Ora, invece, la digitalizzazione velocizza e perfeziona lo scambio di dati, ma ciò comporta per l'autore il rischio che un'opera immessa in rete (testo, filmato, immagine, brano musicale) sia riprodotta a costi bassissimi e senza sforzo in un numero illimitato di copie della medesima qualità dell'originale.⁹³

D'altra parte, per diverso tempo la dottrina è stata incerta circa la possibilità di ritenere che rientrassero tra le opere d'ingegno, le opere multimediali, i programmi per elaboratori e le banche dati (queste ultime due fattispecie sono previste dall'art. 1, comma 2, l. autore).⁹⁴ Solo a partire dagli anni duemila, sotto la spinta della rivoluzione digitale si è provveduto ad un processo di revisione che ha portato a regolamentare il diritto d'autore in base ad una normativa armonizzata e coerente che opera tanto a livello europeo quanto a livello mondiale.

A livello mondiale, assume rilievo anzitutto la Convenzione firmata a Stoccolma il 14 luglio 1967 dall'Organizzazione Mondiale della Proprietà Intellettuale (O.M.P.I) e finalizzata alla tutela della proprietà intellettuale nel mondo,⁹⁵ laddove il termine "proprietà intellettuale" è adoperato in senso assai ampio, tale da ricomprendere non solo i diritti legati alle opere letterarie, artistiche, scientifiche, alle prestazioni degli artisti interpreti o esecutori, ai prodotti fonografici e alla radiodiffusione, ma anche alle invenzioni e scoperte scientifiche, ai marchi, ai disegni e ai modelli industriali. E' l'OMPI che si adopera per la conclusione di due Trattati fondamentali anche per la tassazione delle royalty (v. capitolo III): il *WIPO Copyright Treaty* (WCT) sul diritto d'autore e il *WIPO Performances and Phonograms Treaty* (WPPT) sulle interpretazioni ed esecuzioni e sui fonogrammi, noti anche come "*Trattati Internet*".⁹⁶ Il WCT si occupa dei profili più problematici della nuova realtà digitale, disciplinando i diritti esclusivi in favore degli autori (nonché le relative

⁹³ Sul punto v. A. VITERBO e A. CODIGNOLA, *L'informazione e l'informatica nella società della conoscenza*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2002, I, pag. 23.

⁹⁴ In particolare, per l'art. 1, comma 2, l. autore, «Sono altresì protetti i programmi per elaboratore come opere letterarie ai sensi delle Convenzione di Berna sulla protezione delle opere letterarie ed artistiche (...) nonché le banche di dati che per la scelta o la disposizione del materiale costituiscono una creazione intellettuale dell'autore.».

⁹⁵ Convenzione ratificata dall'Italia con l. n. 424 del 28 aprile 1976.

⁹⁶ F. RONCONI, *Trapianto e rielaborazione del modello normativo statunitense: il diritto d'autore di fronte alla sfida digitale*. In AAVV, *I diritti sulle opere digitali*, G. PASCUZZI e R. CASO (a cura di), pag. 206

eccezioni e limitazioni) sulla base del principio fondamentale della distinzione fra idea non protetta e forma espressiva, l'unica tutelata dal diritto d'autore. L'art. 4 del WCT disciplina quali opere i programmi in ogni loro modo o forma d'espressione, mentre l'art. 5 del WCT concede la tutela del diritto anche alle banche dati, intese come compilazioni di dati o di altro materiale che per la selezione o la disposizione del loro contenuto debbano considerarsi creazioni intellettuali.⁹⁷ La Comunità Europea, parte contraente del Trattato WIPO, ha ratificato il WCT e il WPPT con decisione del Consiglio UE 2000/278/CE del 16 marzo 2000⁹⁸ e per adeguare la normativa comunitaria agli obblighi derivanti dal WCT e dal WPPT ha emanato la direttiva 2001/29/CE del 22 maggio 2001 "sull'armonizzazione di taluni aspetti del diritto d'autore e dei diritti connessi nella società dell'informazione."⁹⁹ Il suo recepimento in Italia è avvenuto tramite il d. lgs. n. 68 del 2003, che ha introdotto importanti modifiche ai diritti esclusivi preesistenti e un vero e proprio sistema delle informazioni sul regime dei diritti in ambito digitale. Si tratta di norme che hanno importanti riflessi di natura fiscale, su cui si tornerà più oltre.¹⁰⁰

Il terzo e conclusivo elemento che connota i beni immateriali (intesi nel senso restrittivo della dottrina civilistica prevalente, che limita alle invenzioni e alle opere dell'ingegno) è rappresentato dalla pubblicazione o dalla registrazione, rispettivamente, dell'opera o dell'invenzione, in base all'assunto che solo dall'espletamento di tale adempimento discende l'acquisizione della natura di diritto soggettivo assoluto all'utilizzazione economica del bene e la sua attribuzione all'inventore o a colui cui è attribuibile la paternità dell'opera dell'ingegno e la sua conseguente tutelabilità *erga omnes*.¹⁰¹

⁹⁷ Tali disposizioni del WIPO Copyright Treaty riprendono parzialmente quelle dell'Accordo TRIPs. Cfr. M.FABIANI, *La Conferenza diplomatica di Ginevra sul diritto d'autore e sui diritti degli artisti interpreti o esecutori e dei produttori di fonogrammi*, in *Dir. Autore*, 1997, pagg. 1 e seguenti.

⁹⁸ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea 11 aprile 2000 L. 89.

⁹⁹ Tale direttiva era stata preceduta da un processo di armonizzazione avvenuto tramite le direttive n. 91/250/CEE sulla tutela giuridica dei programmi per elaboratore e dalla n. 96/9/CE sulla tutela giuridica delle banche dati.

¹⁰⁰ V. il capitolo IV.

¹⁰¹ D. MESSINETTI, *loc. cit.*, il quale osserva che prima della pubblicazione e della brevettazione l'autore e l'inventore godono di una tutela sostanzialmente riconducibile ai diritti della personalità e che, in sostanza, la nascita dell'opera creativa come bene immateriale costituirebbe una fattispecie complessa in cui operano dei presupposti di fatto (la creatività e la riproducibilità) e un elemento costitutivo (la registrazione dell'opera). Va tuttavia notato che ai sensi degli artt. 2576

Pertanto, mentre per il diritto d'autore è sufficiente l'estrinsecazione dell'atto creativo (cfr. artt. 6 l. autore e 2576 c.c.),¹⁰² per le invenzioni (e i modelli industriali e di utilità) occorre la registrazione, che assume il valore di elemento costitutivo della fattispecie complessa che porta all'acquisizione dei diritti esclusiva (cfr. art. 53, comma 1, CPI, per il quale «I diritti esclusivi considerati da questo codice sono conferiti con la concessione del brevetto.»).

Come non va d'altra parte dimenticato che i diritti di privativa (così denominati per il fondamento monopolistico che li connota e di cui costituisce un riflesso la denominazione di royalty che si dà ai proventi che ne derivano: v. infra),¹⁰³ che includono nel loro ambito sia il diritto di autore che i diritti sulla c.d. proprietà industriale,¹⁰⁴ constano di una pluralità di posizioni giuridiche soggettive di

c.c. e 6 della l. autore “*il titolo originario dell'acquisto del diritto d'autore è costituito dalla creazione dell'opera, quale particolare espressione del lavoro intellettuale*”. Da ciò si evince che per divenire titolari del diritto d'autore su un'opera non sono richiesti altri adempimenti o formalità amministrative, come il deposito o la registrazione (prevista, invece, per i marchi e per i brevetti), e non occorre la pubblicazione dell'opera poiché è sufficiente che l'atto creativo dell'autore si concretì in una forma comprensibile a terzi, definita dalla dottrina come “*oggettivazione dell'individualità dell'autore nell'opera*”.

¹⁰²Entrambi gli articoli stabiliscono che «*il titolo originario dell'acquisto del diritto d'autore è costituito dalla creazione dell'opera, quale particolare espressione del lavoro intellettuale*». Cfr. T. ASCARELLI, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960, 269 seguenti., 353 e seguenti, 681 e seguenti.

¹⁰³ Solo verso la fine del quindicesimo secolo, in considerazione dell'aumento dei volumi pubblicati, gli editori e gli stampatori ricercano delle forme di tutela per la loro attività. In tutta Europa i sovrani attribuiscono privilegi (in Italia il primo privilegio reale viene concesso nel 1481 all'editore milanese Andrea de Bosis: cfr. M. BALDINI, *Storia della comunicazione*, Roma, 1995, pag. 61) e le licenze sono concesse insieme all'*imprimatur* tramite una specie di censura preventiva (L. C. UBERTAZZI, Voce Diritto d'autore, in *Digesto delle discipline privatistiche – sezione commerciale*, vol. IV, Utet, Torino, 1989, pag. 370).

¹⁰⁴ Il tema della natura dei diritti sulle invenzioni e le opere dell'ingegno divide la dottrina da oltre due secoli. Per una parte di essa per le creazioni intellettuali sono sostanzialmente riconducibili nell'alveo del diritto di proprietà, sia pure con alcune peculiari connotazioni. In tal senso - tra gli altri - G. AULETTA, *Azienda- Opere dell'ingegno e invenzioni industriali - Concorrenza*, in *Comm. c.c. Scialoja-Branca*, rist., Bologna-Roma, 1958; T. ASCARELLI, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960; P. GRECO, *Lezioni di diritto industriale*, Torino, 1956; (con alcune riserve) F. VOLTAGGIO LUCCHESI, *I beni immateriali*, Milano, 1962; M. ARE, *Beni immateriali*, in *Enc. dir.*, V, op. cit. Secondo un altro orientamento, nella costruzione della disciplina dei beni immateriali non si può parlare di proprietà quanto piuttosto di privativa (i.e. di diritti di monopolio di sfruttamento economico del bene, ancorché limitati nel tempo), poiché - tra l'altro - difettano elementi essenziali della disciplina proprietaria, quali - ad esempio - la possibilità di escludere altri dal godimento del diritto sul bene attraverso la materiale apprensione delle cose, dotate di fisicità. Cfr. R. FRANCESCHELLI, *Struttura monopolistica degli istituti del diritto industriale*, in *Riv. dir. ind.*, 1956, I, pag. 137; Idem, *Beni immateriali (Saggio di una critica del concetto)*, in *Riv. dir. ind.*, 1956, I, pagg. 381-427. Si pongono in un'ottica che in una certa misura tende a superare la rigida dicotomia proprietà-privativa G. FERRI, G., *Creazioni intellettuali e beni immateriali*, in *Studi in memoria di Ascarelli*, op. cit.; G. OPPO, *Creazione ed esclusiva nel diritto industriale*, op. cit.; D. MESSINETTI, *Oggettività*

vantaggio aventi diversa natura giuridica in ordine all'opera o invenzione quale creazione intellettuale. Da un lato è presente il diritto morale d'autore o d'inventore, diritto della personalità inalienabile, irrinunciabile e imprescrittibile,¹⁰⁵ dall'altro lato abbiamo invece il «*diritto patrimoniale di utilizzazione economica*», da intendersi come il potere di goderne e disporne in modo pieno ed esclusivo, che a differenza del diritto morale è trasferibile e che a sua volta si articola in un bouquet di diritti patrimoniali esclusivi tra loro indipendenti.¹⁰⁶

Dalla trasferibilità del diritto patrimoniale consegue che diritto morale e diritto patrimoniale all'utilizzazione economica possono avere titolari diversi: del primo resta titolare l'autore o l'inventore mentre il secondo può formare oggetto di disposizione.

Si deve infine dar conto del fatto che l'evoluzione della disciplina delle privative industriali è stata fortemente influenzata dal diritto internazionale. Le esigenze di tutela dei traffici commerciali hanno determinato un forte impulso alla regolamentazione su base internazionale delle privative industriali e del diritto d'autore fin dal 1800 con la Convenzione di Berna, ma va detto che la maggiore incidenza delle convenzioni internazionali ratificate dall'Italia si è avuta soprattutto a partire dagli anni novanta, ed ha in parte spezzato (quanto meno sul piano della tecnica legislativa) la distinzione netta segnata dalla dottrina dominante tra diritto d'autore, brevetti e modelli di utilità da una parte e segni distintivi dall'altra. Inoltre, sono state disciplinate normativamente delle fattispecie che prima erano rimaste nell'alveo di elaborazioni giurisprudenziali e dottrinali,

giuridica delle cose incorporali, op. cit. In effetti, come osservato da D. MESSINETTI, voce «*beni immateriali*»..., op. cit., pag. 5

¹⁰⁵Per l'inventore cfr. artt. 62 e 63 CPI, da cui risulta che il diritto di essere riconosciuto autore dell'invenzione è inalienabile e imprescrittibile e che può essere fatto valere dall'inventore e, dopo la sua morte, dal coniuge e dai discendenti fino al secondo grado; in loro mancanza o dopo la loro morte, dai genitori e dagli altri ascendenti ed in mancanza, o dopo la morte anche di questi, dai parenti fino al quarto grado incluso. Al diritto di essere riconosciuto autore dell'invenzione consegue la facoltà di chiedere la concessione del brevetto (art. 2588). Parimenti, il titolare ha il diritto essere riconosciuto autore dell'opera, di rivendicare il diritto alla paternità, di esercitare il c.d. diritto di anonimo (ossia nel diritto dell'autore a non rivelarsi al momento della pubblicazione dell'opera), il diritto di inedito (ovvero nel diritto di non pubblicare) e di opporsi a qualsiasi deformazione, mutilazione o altra deformazione dell'opera che possa essere di pregiudizio all'onore e alla reputazione dell'autore (art. 2577 c.c.). V. G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, op. cit. pag. 186.

¹⁰⁶Si tratta delle facoltà di pubblicazione, riproduzione, distribuzione ed elaborazione per il titolare del diritto di autore (art. 64-bis l. autore).

come il c.d. know how, o erano del tutto sconosciute alla disciplina italiana, come le topografie dei semiconduttori o le varietà vegetali. E' stata infine prevista una tutela legale del nome a dominio laddove costituisca un segno distintivo dell'impresa che opera in internet (ancorché non sia stato tipizzato al pari del marchio, della ditta o della ragione sociale).

Tutto ciò è avvenuto inizialmente con il d.l. 19 marzo 1996, n. 198, con cui la legislazione italiana si è adeguata agli accordi internazionali cc.dd. TRIPs (gli *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights, Including Trade in Counterfeit Goods*) adottando una specifica disciplina delle informazioni segrete che integra e completa la protezione prevista dall'art. 2598. 3 cod. civ. sulla concorrenza sleale. Lo scopo di detti accordi internazionali, che è quello di garantire un trattamento uniforme nei singoli Stati contro atti concorrenziali che generano turbative del mercato, ha pertanto comportato modifiche relative ai marchi d'impresa, le denominazione d'origine dei vini, le indicazioni geografiche, i brevetti d'invenzione, i brevetti per modelli di utilità, i modelli ornamentali e, da ultimo, le topografie dei semiconduttori.¹⁰⁷ La materia relativa ai beni citati è stata poi riordinata e coordinata dal d.lgs. 10 febbraio 2005, n. 30, intitolato Codice della proprietà industriale, a norma dell'articolo 15 della L. 12 dicembre 2002, n. 273 (CPI),¹⁰⁸ che per esigenze di razionalizzazione tratta unitariamente la disciplina della proprietà industriale, ricomprendendo espressamente in tale nozione tutte le citate fattispecie (oltre alle informazioni segrete, ossia il know how,¹⁰⁹ e le varietà vegetali), che riguardano ambiti e vantano una tutela assai diversa.¹¹⁰

¹⁰⁷In particolare, come si evince dall'art. 7 del d. lgs. 10 febbraio 2005, n. 30, l'oggetto di registrazione nel caso del marchio d'impresa abbraccia «*tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un'impresa da quelli di altre imprese.*»

¹⁰⁸ Pubblicato nella Gazz. Uff. 4 marzo 2005, n. 52

¹⁰⁹ Nel C.P.I., il titolare del *know how* ha acquisito una tutela che può essere fatta valere non solo nei confronti della controparte, ma anche dei terzi. Ai sensi dell'art. 99, il segreto è tutelato contro ogni appropriazione o utilizzazione non autorizzata dal detentore o dal titolare, dunque anche contro l'uso da parte di terzi diversi dall'autore della sottrazione o di chi abbia concorso nell'illecito (come il dipendente o ex dipendente infedele ed il concorrente che venga a conoscenza di tali informazioni riservate) In sostanza, sembra che l'abuso del segreto aziendale non sia più considerato come un semplice fatto lesivo della lealtà della concorrenza ma come la lesione di un diritto, sanzionabile erga omnes. Occorre sottolineare, però, che oltre che attraverso la disciplina

L'art. 2 CPI evidenzia tuttavia il diverso livello di tutela e la diversa funzione di tali beni allorché distingue tra i modi di costituzione e di acquisto dei diritti. Dopo aver premesso che i diritti di proprietà industriale si acquistano mediante brevettazione, mediante registrazione o negli altri modi previsti dal presente codice, l'art. 2 distingue tra la brevettazione, che attiene alle invenzioni, ai modelli di utilità e alle nuove varietà vegetali, la registrazione, che riguarda invece i marchi, i disegni e modelli, le topografie dei prodotti a semiconduttori e, infine, la protezione dei segni distintivi diversi dal marchio registrato, delle informazioni aziendali riservate, delle indicazioni geografiche, delle denominazioni di origine e dei nomi a dominio, prevista solo ove ne ricorrano i presupposti di legge

Quanto al marchio, occorre rilevare che le modifiche intervenute nella disciplina di tale segno distintivo, che è ora trasferibile ed alienabile separatamente dall'azienda, portano a rivalutare l'opinione autorevole (ancorché minoritaria) che li inquadrava nell'ambito dei beni immateriali, attribuendogli una rilevanza giuridica autonoma rispetto all'azienda e che porta ad includerli nel più ampio novero delle privative industriali, unificate dal comune tratto di riguardare il fenomeno della tutela della concorrenza.¹¹¹

civilistica, i comportamenti lesivi del segreto professionale e del segreto industriale sono sanzionabili anche penalmente: art. 621 c.p., Rivelazione del contenuto dei documenti segreti, art. 622 c.p., Rivelazione di segreto professionale, art. 623 c.p., Rivelazione di segreti scientifici o industriali. Da notare però che circa l'impatto che l'espressa previsione legislativa avrebbe sull'ampliamento della tutela non vi è tuttavia concordia di opinioni. Cfr., ad esempio

¹¹⁰Cfr. art. 1 C.P.I. «*Diritti di proprietà industriale. 1. Ai fini del presente codice, l'espressione proprietà industriale comprende marchi ed altri segni distintivi, indicazioni geografiche, denominazioni di origine, disegni e modelli, invenzioni, modelli di utilità, topografie dei prodotti a semiconduttori, informazioni aziendali riservate e nuove varietà vegetali*»

¹¹¹Ci riferiamo a T. ASCARELLI, *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960, pag. 412; G. AULETTA, *Azienda- Opere dell'ingegno e invenzioni industriali - Concorrenza*, in *Comm. c.c. Scialoja-Branca*, rist., Bologna-Roma, 1958, pag. 153; P. GRECO, *Lezioni di diritto industriale*, Torino, 1956, pagg. 31 e 88. Per contro, la dottrina prevalente ritiene che la tutela che la legge assicura ai marchi abbia una funzione strumentale alla tutela dell'azienda, ma va detto che essa traeva tale convincimento non tanto dalla possibilità che mancasse un apprezzabile apporto creativo nell'elaborazione del segno distintivo, quanto piuttosto dal fatto che codice civile vietasse il suo trasferimento separatamente dall'azienda o da un ramo particolare di essa (cfr. i previgenti artt. 2565 e 2573, 1° co. c.c.). V. G. OPPO, *Creazione ed esclusiva nel diritto industriale*, in *Riv. it. se. giur.*, IX, 1963-1967, pag. 201; G. FERRI, *Creazioni intellettuali e beni immateriali*, in *Studi in memoria di Ascarelli*, II, Milano, 1969, pag. 621; D. MESSINETTI, op. cit., pag. 3.

5. *L'impossibilità di traslare in diritto tributario la nozione civilistica di bene immateriale, inadeguata sul piano funzionale ed applicativo alle finalità della norma tributaria. La necessità di individuare una nuova nozione di bene immateriale nell'imposizione diretta. Spunti per l'elaborazione di tale nozione: la verifica della sua coerenza sistematica e i pregi del suo utilizzo.*

Occorre a questo punto verificare entro quali limiti il legislatore fiscale dia accesso alla nozione di bene immateriale che emerge dal diritto civile, che nell'impostazione più rigorosa datane dalla dottrina civilistica risulta sostanzialmente limitata ai diritti sulla proprietà industriale e sulle opere dell'ingegno.

Orbene, è di palmare evidenza che se si intende la funzione e l'oggetto della norma tributaria in termini di misurazione delle potenzialità espressive di capacità contributiva,¹¹² i diritti sulle opere dell'ingegno e sulle invenzioni industriali prescindono dall'aspetto morale, poiché essi sono assunti nella loro esclusiva accezione patrimoniale, ossia quale provento derivante dalla loro utilizzazione economica, che «può avvenire nei modi più svariati, mediante sfruttamento in proprio o cessione del diritto o soltanto del godimento di esso».¹¹³ Peraltro, proprio perché lo scopo della norma tributaria è l'individuazione di fattispecie in cui è riscontrabile una capacità contributiva da assoggettare a tassazione, il passaggio successivo consiste nel verificare se nel disciplinare lo sfruttamento economico dei beni immateriali il t.u.i.r. dia rilevanza alla nozione che è stata elaborata in sede civilistica.

¹¹²La quale è, per il più recente indirizzo dottrinale, un mero criterio di riparto delle pubbliche spese (v., *inter alia*, F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pag. 85 ss.), laddove il soggetto passivo del tributo non si identifica con il titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale ma in colui in relazione alla quale si manifestano indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile, mentre per l'orientamento tradizionale la capacità contributiva costituisce altresì un limite all'imposizione tributaria poiché esprime la "forza economica" intesa come "indice di forza economica costituito da denaro o da ricchezze non monetarie ma agevolmente traducibili (...) in danaro attraverso appropriati atti di scambio sul mercato" (così, tra gli altri, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, pagg. 159, che connette tale elemento indissolubilmente alla "ascrivibilità" o "imputabilità" dell'indice di capacità contributiva al soggetto passivo del tributo).

¹¹³Così E. GULMANELLI, «Beni immateriali, II) Diritto Tributario», in Enc. giur., V, Roma, 1988, 1; in tal senso anche G. TABET, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, op. cit.: «la fattispecie viene apprezzata come indice di capacità contributiva dai principali tributi che compongono il nostro sistema impositivo: rilevando — in relazione al diverso conformarsi dei vari presupposti d'imposta — vuoi come fonte di reddito, vuoi come oggetto di atti di scambio e, più in generale, come punto di riferimento di vicende che attengono alla circolazione dell'intero diritto nella sua integrità ovvero dell'una o dell'altra facoltà esclusiva.»

Se così non fosse, occorrerà invece verificare se è individuabile una diversa nozione di bene immateriale nell'ambito dell'imposizione sui redditi e tracciarne i confini rispetto a fattispecie economicamente e giuridicamente contigue come, ad esempio, il diritto all'immagine, diritto della personalità¹¹⁴ che nei limiti previsti dall'art. 10 del codice civile e gli artt. 96 e 97 della l. autore¹¹⁵ ben può formare oggetto di atti negoziali.¹¹⁶

Ciò premesso, occorre preliminarmente rilevare che il t.u.i.r. opera una "frammentazione" del trattamento fiscale dei redditi che il soggetto passivo Irpef fiscalmente residente trae dallo sfruttamento dei beni immateriali (in senso civilistico) nelle categorie dei redditi d'impresa, dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi diversi a seconda che l'uso o la concessione in uso sia data dallo svolgimento da parte di un soggetto passivo fiscalmente residente di un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 55, del t.u.i.r., di lavoro autonomo (*rectius*: assimilata a quella di lavoro autonomo) o – in via residuale – da un'attività svolta occasionalmente. Più esattamente, mentre il reddito d'impresa "attrae" a sé tale provento in forza del ben noto requisito della commercialità,¹¹⁷ nelle residue

¹¹⁴ Alcuni di tali diritti sono considerati, in tutto o in parte, indisponibili in seguito a precise scelte di civiltà giuridica che non rilevano ai fini del diritto tributario se non per il fatto che tale loro indisponibilità comporta che la loro eventuale lesione si colloca fuori della logica propria dello sfruttamento economico dei beni disponibili. Diverso è invece il caso di alcuni diritti della personalità, come il diritto al nome o all'immagine, per i quali l'ordinamento ammette che il titolare possa disporne. Per un'interessante ricognizione delle problematiche legate ai profili fiscali dello sfruttamento dei diritti della personalità disponibili cfr. M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalty nelle imposte dirette*, op. cit., pagg. 35-37, il quale nota come il legislatore abbia sostanzialmente trascurato tale profilo reddituale, relegandolo nell'ambito della categoria residuale dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), del t.u.i.r.

¹¹⁵ Il diritto all'immagine è un diritto assoluto della persona che garantisce che la propria immagine non venga divulgata, esposta o pubblicata senza il proprio consenso e fuori dei casi previsti dalla legge, pur senza pregiudizio al decoro o alla reputazione. Tale diritto è disponibile da parte del suo titolare e trova la sua disciplina generale nell'art. 10 codice civile e una specifica tutela negli artt. 96 e 97 della l. autore. In particolare, nel caso di una persona nota nel mondo dello spettacolo, l'immagine costituisce un bene in senso giuridico ed economico, suscettibile di sfruttamento.

¹¹⁶ Si pensi alla persona (attore o, più in generale, il personaggio pubblico) che goda di grande popolarità e contrattualmente si impegni a svolgere il ruolo di *testimonial* di un'impresa per la promozione di un prodotto o un servizio. Cfr. A. TORRENTE- P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 2007, pag. 124, nonché V. ZENO-ZENCOVICH, voce *Personalità (diritti della)*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Torino, 1995, XIII, pagg. 431, 436 e 441 (in cui l'A. esamina i diversi modelli dispositivi). Per una posizione negativa della disponibilità di tali diritti, v. la risalente (ancorché autorevole) opinione di A. DE CUPIS, *I diritti della personalità*, in (a cura di A. CICU e F. MESSINEO) *Trattato di Diritto civile e commerciale*, Milano, 1959, IV, 1, pag. 84.

¹¹⁷ Come osserva G. TABET, *Il diritto d'autore...*, op. cit., pag. il principio di commercialità, già consolidato con la riforma del 1973, è il corollario «dell'unitarietà del reddito di impresa e della sua forza di attrazione, in termini qualificatori, nei confronti di componenti reddituali che,

ipotesi la migliore dottrina sottolinea come la sua inclusione o meno tra i redditi "assimilati" a quelli da lavoro autonomo (cfr. lett. b), comma 2, dell'art. 53 del t.u.i.r.) avvenga non già per la (improbabile) presenza del requisito di professionalità nell'attività di inventore od autore (che invece contraddistingue il lavoro autonomo "in senso proprio" come definito dal comma 1 del citato art. 53), ma in considerazione del fatto che lo sfruttamento dell'invenzione o dell'opera avviene da parte di chi l'ha generata (i.e. da chi ha svolto l'attività creativa). Sennonché, tale attività si interseca con altre tipologie reddituali del lavoro autonomo "in senso proprio" (ex comma 1), connotato dal requisito della professionalità, e del lavoro dipendente.¹¹⁸ Non è ovviamente escluso che l'*occasione* dell'invenzione o dell'opera sia lo svolgimento dell'arte o della professione né che in alcuni casi sia presente il requisito della professionalità anche nel mero autore di opere dell'ingegno (si pensi al romanziere che scrive e pubblica in modo non saltuario), ma in tal caso la sua qualificazione come reddito da lavoro autonomo "in senso proprio" ai sensi del comma 1 dell'art. 53, del t.u.i.r. o come reddito assimilato ex comma 2 del citato art. 53 non è affatto pacifica.¹¹⁹

isolatamente considerate, si definiscono in funzione della natura oggettiva del cespite da cui provengono». Cfr. anche S. MAYR, *Compensi corrisposti a soggetti non residenti*, in *Boll. trib.*, 1976, pag. 187, che a tal proposito parla di "principio di sussidiarietà" dei singoli redditi rispetto al reddito d'impresa.

¹¹⁸ Anche se nel caso del reddito da lavoro dipendente, l'esistenza del rapporto di lavoro subordinato semplifica la soluzione del problema in quanto è esclusa la titolarità di diritti patrimoniali di autore a favore del dipendente per le opere create in costanza di rapporto (G. TABET, *Il diritto d'autore...*, op. cit., pag. 62).

¹¹⁹ In effetti, in costanza di un rapporto produttivo di reddito di lavoro autonomo in senso stretto, ex comma 1 dell'art. 49, connotato dalla professionalità, ben potrebbe accadere che si realizzi la creazione di diritti della proprietà intellettuale (è ragionevole presumerlo per i musicisti, i fotografi, gli architetti,...). Secondo una parte della dottrina, (cfr. C. SACCHETTO, *Redditi da lavoro autonomo*, Milano, 1984, pag. 129 ss., e GULMANELLI, *voce cit.*, par. 2.1.1.), che sembra trovare conforto nella relazione ministeriale allo schema del D.P.R. n. 597 del 1973 [*«Il secondo comma delle norme in esame ha inteso collocare in un'autonoma prospettiva giuridica quei redditi che, pur se derivanti da attività ricomprese nella stessa specie di quelle dei commi precedenti, non vengono svolte in modo continuativo o esclusivo o prevalente e non si prestano, quindi, ad una determinazione del reddito sulla base di scritture contabili, data la loro non frequente ricorrenza (quale ad esempio, la riscossione di diritti di autore, per la pubblicazione di un libro, da parte di chi non eserciti professionalmente l'attività di scrittore).»*], il reddito di chi esercita professionalmente creazioni intellettuali rientra nell'art. 53, comma 1, anche quando è costituito da diritti di autore, poiché il *discrimen* tra le fattispecie di cui al comma 1 e al comma 2 sarebbe costituito dalla presenza o meno del requisito della professionalità nello svolgimento dell'attività creativa. A tale tesi si oppone quella dottrina (G. TABET, op. cit., pagg. 63 e 64, in cui v. ulteriori riferimenti bibliografici) che obietta che il rapporto tra la fattispecie reddituale del lavoro autonomo in senso stretto e quella concernente le fattispecie assimilate al lavoro autonomo non sarebbe "di continenza" della seconda nella prima, ma di autonomia sostanziale (quanto meno per gran parte di esse). Ciò si desumerebbe anche dalla formulazione della norma che equipara, in

Infine, il provento in esame rientrerà tra i redditi occasionali ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. g), del t.u.i.r. qualora sia conseguito da soggetti passivi diversi dall'inventore o dall'autore, a prescindere dal fatto che il cespite produttivo del reddito sia stato acquisito a titolo gratuito od oneroso (profilo incidente solo sulle modalità di determinazione del reddito).¹²⁰

Eppure, nonostante l'evidente frammentazione in più categorie reddituali, si coglie la volontà del legislatore fiscale di dare un'impostazione unitaria al reddito tratto dallo sfruttamento di quelle entità immateriali che costituiscono il "prodotto" di un'attività *lato sensu* creativa, posto che in una certa misura è tale anche il *know how* non brevettabile, in quanto elaborazione di un patrimonio esperienziale acquisito.¹²¹ E' quanto si desume dal fatto che nell'ambito delle diverse categorie reddituali citate si adotta sempre la medesima elencazione, concernente l'«*utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico*» [cfr. gli artt. 53, comma 2, lett. b), 67, comma 1, lett. g), 103, comma 1, del t.u.i.r., per quanto attiene ai soggetti fiscalmente residenti].

Da notare che con l'entrata in vigore del t.u.i.r., alla lett. b) dell'art. 49 (art. 53 dal 1° gennaio 2004 a seguito della "Riforma Ires" di cui al d. lgs. n. 344 del 2003) è stato espunto l'inciso «*e simili*» ed è stata inserita la nozione di «*processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico*» (il *know-how*) che nel d.p.r. n. 597 del 1973 trovava una definizione analoga nell'allora vigente art. 69 (ora art. 103 del t.u.i.r.) in tema di ammortamenti dei beni immateriali.

ordine a taluni effetti, alla fattispecie principale fattispecie che altrimenti sarebbero escluse da tale ambito per il loro oggetto. Lavoro autonomo artistico e letterario e creazione artistica e letteraria, ai fini dell'imposizione diretta, sarebbero fonti reddituali distinte. La prima includerebbe attività che si estrinsecano in un facere di tipo interpretativo-esecutivo, o (se si tratta di un *unicum*), anche in un facere consistente nel compimento dell'opera «di massima materializzazione» (il quadro, la statua ecc.), mentre la seconda si concreterebbe nell'esercizio di atti di disposizione patrimoniale dei diritti d'autore (incidenti su pubblicazione, riproducibilità e commercializzazione dell'opera tutelata).

¹²⁰ Cfr. art. 71, comma 1, t.u.i.r., ai sensi del quale il reddito tratto dallo sfruttamento del bene immateriale beneficia della deduzione forfetaria del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta solo se il suo acquisto è avvenuto a titolo oneroso.

¹²¹ Condivide la nostra posizione anche M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalty nelle imposte dirette*, op. cit., pag. 22, nt. 33.

Ciò ha indotto un'autorevole dottrina a ritenere che l'elencazione citata abbia assunto da quel momento carattere tassativo, per cui sarebbe insuscettibile di integrazione analogica.¹²²

In realtà, se si considera l'effetto combinato dell'eliminazione dell'inciso e dell'aggiunta del riferimento al *know how* anche nell'ambito dei redditi assimilati al lavoro autonomo, ci sembra più probabile che il legislatore abbia valutato semplicemente omogeneizzare l'elencazione per evitare incertezze interpretative e che ritenesse che le espressioni utilizzate avessero un significato sufficientemente elastico ed ampio da includere pressoché tutti i beni immateriali che anche in futuro fossero divenuti suscettibili di essere concessi in uso.

Ma gli effetti di quello che a ragione è stato definito una sorta di "mini-sistema" all'interno dell'imposizione sui redditi che ha finito per estendersi dalla mera disciplina delle ritenute prevista sotto il previgente TU di ricchezza mobile del 1958 a quella sostanziale del t.u.i.r.¹²³ risultano evidenti non già nel trattamento fiscale del reddito derivante dall'utilizzazione delle citate attività immateriali in

¹²²Cfr. E. GULMANELLI, «*Beni immateriali, II) Diritto Tributario*», op. cit., pag. 1, secondo il quale la esclusività della previsione rifletterebbe il connotato proprio del diritto di proprietà riconosciuto al diritto patrimoniale di utilizzazione economica. L'A. ritiene che i beni immateriali sotto il profilo economico acquisirebbero la tipicità dei diritti reali. In realtà, l'idea risente della visione tradizionale dell'equiparazione del diritto sui beni immateriali al diritto di proprietà che – come abbiamo avuto modo di vedere – non risponde ad una corretta ricostruzione del fenomeno, più vicino alla figura del diritto di monopolio (i.e. della privativa). D'altra parte, alcune delle attività immateriali incluse nell'elencazione, come il *know how* non brevettabile o i marchi, non sono inquadrabili tra i beni immateriali nella più rigorosa accezione civilistica perché, come già rilevato, in essi può mancare l'elemento creativo richiesto per le invenzioni e il diritto d'autore.

¹²³ Cfr. G. TABET, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, op. cit., pag. 57. L'A. nota che l'abrogato t.u. imp. dir. del 1958 l'art. 128 enunciava genericamente i «diritti d'autore, canoni o proventi per la cessione o la concessione in uso di brevetti, disegni, processi, formule, marchi di fabbrica e simili» ai fini dell'individuazione dei proventi soggetti ritenuta d'acconto a carico di chi corrispondeva compensi a stranieri o italiani domiciliati all'estero, e l'art. 98 richiamava per gli ammortamenti gli artt. 2425, nn. 1, 3 e 7, e 2427 c.c. Con il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 la materia ha invece trovato un'autonoma sistemazione legislativa, poiché l'art. 19 (ora art. 23 t.u.i.r.) ha regolato i casi di applicazione dell'imposta relativi ai compensi corrisposti a non residenti, l'art. 49 (ora art. 53, t.u.i.r.) ha individuato le categorie soggettive in relazione alle quali i corrispettivi concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo o al reddito d'impresa (salva l'ipotesi residuale prevista nell'ambito dei redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. g), t.u.i.r. per i redditi da sfruttamento di beni immateriali percepiti da soggetti diversi dall'autore o dall'inventore) e gli artt. 69 e 71 (ora artt. 103 e 108 t.u.i.r.) hanno dettato i criteri, rispettivamente, per l'ammortamento dei costi sostenuti per l'acquisizione dei beni immateriali e per la deduzione dei costi relativi a studi e ricerche. In sostanza, i decreti della riforma tributaria del 1973 hanno introdotto una disciplina che attiene non solo alle modalità della riscossione, ma anche gli aspetti sostanziali (presupposti soggettivi e oggettivi, determinazione dell'imponibile, etc.), la quale è stata ulteriormente perfezionata con il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (t.u.i.r.).

capo ai soggetti Irpef ed Ires fiscalmente residenti¹²⁴ ma di quelli fiscalmente non residenti,¹²⁵ poiché l'art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r. – al pari di quanto avviene nell'ambito delle Convenzioni basate sul Modello OCSE e nella direttiva "canoni e interessi" (la n. 2003/49/CE)¹²⁶ – attribuisce ai proventi derivanti dall'"uso o concessione in uso" dei diritti di cui alla citata elencazione un valore autonomo ed unificante del relativo reddito, sinteticamente definito come *royalty*.¹²⁷ Sotto questo profilo può a ragione affermarsi che tale categoria reddituale viva della sua transnazionalità.¹²⁸

Va anzi osservato come l'elencazione che il legislatore fiscale utilizza all'art. 23 del t.u.i.r.¹²⁹ coincida nella sostanza (salve alcune differenze legate a profili particolari e produttive di importanti differenze in ordine alla categoria di reddito e/o all'aliquota: v. capitolo III) con quella prevista dall'art. 12 del Modello OCSE, che al par. 2, definisce i *canoni* (i.e. le *royalty*) come i «*compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.*».¹³⁰

¹²⁴ "Frammentato" nelle citate categorie.

¹²⁵ Questi ultimi in forza del rinvio operato dagli artt. 151 e 153 t.u.i.r. all'art. 23 del t.u.i.r.

¹²⁶ Salvo precisare sin d'ora che la direttiva "canoni ed interessi" contiene due rilevanti differenze rispetto alla nozione di cui all'art. 12 del Modello OCSE nelle versioni successive al 1992: la ricomprensione al suo interno dell'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali e scientifiche da un lato, e la previsione espressa del *software* come bene dal cui sfruttamento derivano *royalties* (laddove invece il Commentario prevede che l'individuazione del tipo di reddito che si collega ad una transazione avente ad oggetto il *software* si debba fare riferimento al contenuto del diritto).

¹²⁷ Per l'esame della nozione di *royalty* in relazione al commercio elettronico, si rinvia al capitolo IV. Per i profili istituzionali di tale categoria reddituale v. tra tanti, C. GARBARINO, «*Royalties*», in *Digesto it., Sez. Comm.*, 2000, cui si rinvia anche per l'ampia bibliografia.

¹²⁸ K. HOLMES, *International tax treaties and double tax treaties*, Amsterdam, 2007, pagg. 257 e seguenti. Sottolinea il punto anche M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalty nelle imposte dirette*, op. cit. pag. 293.

¹²⁹ Che si riferisce ai «*compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, nonché di processi formole ed informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale commerciale e scientifico.*».

¹³⁰ Il modello dell'ONU aggiunge il riferimento anche a «*films o nastri usati per trasmissioni radiofoniche o televisive.*» L'espressione «l'uso oppure per la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche», presenta nel Modello OCSE del 1977, è stata espunta dal Modello OCSE del 1992. La disposizione convenzionale su quelle che sin d'ora possiamo definire "royalties transnazionali" si applica in via autonoma rispetto alle norme interne, posto che essa non contiene, come altri simili norme definitorie, un rinvio alla norma interna e dunque può essere

Né questa omogeneità è inficiata dal fatto che ai marchi si faccia cenno solo nell'art. 12 del Modello OCSE e nell'art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r., poiché, come è stato rettamente rilevato, lo sfruttamento di tali segni distintivi avviene tipicamente nell'esercizio dell'impresa.¹³¹

Ciò premesso, occorre riconoscere che l'ampia e generica elencazione contenuta nelle disposizioni citate del t.u.i.r. e nell'art. 12 del Modello OCSE, non risponde all'idea civilistica che limita i beni immateriali alle privative industriali e alle opere dell'ingegno, poiché accomuna ad essi i segni distintivi dell'impresa che tali possono essere solo in via del tutto accidentale, come il marchio che, per avventura, abbia una peculiare connotazione creativa atta a renderlo opera dell'ingegno in aggiunta al suo tratto caratterizzante di segno distintivo del prodotto di un'impresa.

In effetti, le esigenze che in sede civilistica comportano la valorizzazione di alcune peculiarità delle privative industriali e delle opere dell'ingegno risultano recessive di fronte all'obiettivo di individuare e tassare tutte le molteplici forme che può assumere lo sfruttamento di attività *lato sensu* immateriali.

Ciò dipende probabilmente dalla diversa funzione che assolve la classificazione operata in diritto civile, più interessata ad evidenziare il diverso grado e tipo di

applicata indipendentemente da esse (parla di interpretazione «in via autonoma» delle Convenzioni C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, pag. 546.

¹³¹Ove è prevista la deduzione del suo costo ex art. 103, comma 1, del t.u.i.r. per i soggetti passivi che non hanno adottato i principi contabili internazionali e ai sensi del comma 3-*bis* per i soggetti passivi che li hanno invece adottati. Prima della vigenza dell'attuale t.u.i.r., l'art. 49, lett. b) del d.p.r. n. 597 del 1973, concernente i redditi da lavoro autonomo, includeva nell'espressione più volte citata anche i marchi di fabbrica e di commercio, e risultava problematico prefigurarsi i casi in cui l'utilizzo dei marchi potesse concretarsi in reddito di lavoro autonomo, poiché si tratta tipicamente di segni distintivi dei prodotti dell'impresa, il cui trasferimento (all'epoca) doveva necessariamente avvenire con l'azienda o con un ramo particolare di questa (cfr. l'art. 2573 c.c. prima della modifica intervenuta ai sensi dell'art. 83 del d. lgs. n. 480 del 1992); così per i marchi non registrati, usati in via di fatto (v. R. FRANCESCHELLI, *Sui marchi d'impresa*, Milano, 1981, pag. 181, che però a pag. 182 ammetteva la possibilità che i marchi registrati potessero far capo a soggetti non imprenditori). Come osserva E. GULMANELLI, «*Beni immateriali, II) Diritto Tributario*», op. cit., pag. 1, probabilmente l'elencazione dei marchi nell'elenco contenuto alla lettera b) del terzo comma dell'art. 49 citato rispondeva più a ragioni di natura formale e definitoria che ad esigenze di natura sostanziale, «*forse giustificate dall'opportunità di enumerare una serie di diritti non materiali tipici, per meglio identificare il genere che si intendeva introdurre.*». Con l'entrata in vigore del t.u.i.r., i redditi originati dall'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio non rientrano più tra quelli di lavoro autonomo e la nota ministeriale al progetto di testo unico ha osservato che tali compensi non vanno classificati né tra i redditi di lavoro autonomo né tra quelli diversi, in base all'assunto che il loro sfruttamento di tali diritti ha luogo nell'esercizio dell'impresa.

tutela giuridica offerta dall'ordinamento¹³² (che peraltro si va assottigliando, come si evince dall'ampliamento di tutele anche a favore del *know how* e dei nomi a dominio)¹³³ e la diversa *ratio* che le connota (si pensi ai beni immateriali nel senso più ristretto prospettato dalla dottrina civilistica prevalente da un lato e ai segni distintivi dall'altro).

Viceversa, in diritto tributario tale profilo assume un limitato rilievo nei pochi casi in cui le modalità di tutela giuridica di un'attività incidano su aspetti rilevanti sul piano del reddito imponibile. E' quanto ci sembra avvenga, ad esempio, in forza del principio di derivazione rafforzata sancito dall'art. 83 del t.u.i.r., in base al quale le imprese che adottano i principi contabili internazionali o IAS/IFRS di cui al Regolamento (CE) n. 1606 del 2002¹³⁴ determinano il risultato economico in base ai criteri di “*qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili*”.¹³⁵ In effetti, il principio IAS 38,

¹³²L'irrelevanza fiscale di alcuni aspetti pure importanti in diritto civile è rimarcata dalla dottrina tributaria. Cfr., ad esempio, M PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, pag. 765, il quale osserva che «*sia dalla legislazione interna che più esplicitamente - dal modello OCSE - emerge una nozione del concetto di royalty [i.e. del compenso derivante dallo sfruttamento economico di beni immateriali: n.d.A.] che prescinde dalla circostanza che esso si riferisca all'uso di diritti soggetti o meno all'iscrizione in pubblici registri (cfr. il punto 8 del Commentario all'art. 12 del modello OCSE).*»

¹³³Si pensi al diverso grado di tutela offerta alle privative rispetto la violazione dell'obbligo di segretezza imposto al licenziatario del contratto di *know how* non brevettabile prima che intervenisse il riconoscimento di una tutela *erga omnes* del titolare del *know how* ai sensi degli artt. 98 e 99 del Codice sulla proprietà industriale. In origine, tale tutela operava solo nei confronti della controparte contrattuale inadempiente e si traduceva nell'azione di risarcimento danni da illecito aquiliano ex art. 2043 c.c., in presenza di comportamento malizioso poteva aver luogo anche in via indiretta grazie all'applicazione delle disposizioni sulla concorrenza sleale (art. 2598 c.c. ed art. 623 c.p.).

¹³⁴ Pubblicato sulla G.U.C.E. dell'11 settembre 2002, L243 e disciplinante l'adozione e l'utilizzo dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, costituenti un sistema di regole contabili, di matrice anglosassone, riconosciute ed utilizzate a livello mondiale per la redazione dei conti (d'esercizio e consolidati) delle società. Gli IAS (“*International Accounting Standards*”), e le relative interpretazioni “*Standing Interpretations Committee*” (di seguito “*SIC*”), sono stati adottati dall’*International Accounting Standards Committee*” (di seguito “*IASC*”), *standard settler* internazionale impegnato nell’emanazione di principi miranti all’armonizzazione delle regole per la redazione dei conti delle società. Dall’aprile del 2001, a seguito della sostituzione dello IASC a favore dell’*International Accounting Standards Board*” (di seguito “*IASB*”), i principi contabili internazionali di nuova adozione e le relative interpretazioni vengono denominati rispettivamente “*International Financial Reporting Standards*” (di seguito “*IFRS*”) e “*International Financial Reporting Interpretations Committee*” (di seguito “*IFRIC*”), ferma restando la possibilità del menzionato organismo di rivisitare i principi contabili internazionali già emanati

¹³⁵ Art. 83 del t.u.i.r. (Determinazione del reddito complessivo).

“*1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, [aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio] (1) le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri*

dopo avere definito le “attività immateriali” come quelle attività non monetarie identificabili, prive di consistenza fisica delle quali l’entità (l’impresa) possiede il controllo e che sono idonee a produrre benefici economici futuri, stabilisce (par. 16) che *«L'impresa ha il controllo di un'attività se ha la potestà di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dalla risorsa in oggetto e può, inoltre, limitare l'accesso a tali benefici da parte di terzi. La capacità dell'impresa di controllare i benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale trae origine, in genere, da diritti legali che sono tutelabili in tribunale. In assenza di diritti legali, è più difficile dimostrare che esiste controllo»*.

Il par. 16 continua evidenziando come tale requisito non sia in genere sussistente per i “portafogli clienti” o le “liste clienti”, che in caso di acquisto andrebbero pertanto iscritti nella fattispecie residuale dell’avviamento,¹³⁶ mentre sussiste per i diritti di proprietà intellettuale e il *know how*.¹³⁷

Questo spunto offre l'occasione di effettuare una considerazione più generale, e cioè che la legislazione fiscale appare talvolta proiettata in un'ottica “sostanzialistica” che bypassa le ripartizioni dogmatiche del diritto civile e che si conforma a nozioni e modelli elaborati in ambito internazionale (nella fattispecie in sede OCSE o in ambito IAS/IFRS, seppure con l’intermediazione del regolamento CE n. 1606/2002).

stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi (3). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.”

¹³⁶ L’acquisizione di una lista clienti non attribuisce il diritto di controllare i clienti, che non sono tenuti - in base a vincoli contrattuali – ad acquistare beni e servizi da una data società, mantenendo la propria libertà di scelta in ordine ai fornitori. Ne segue che i rapporti con i clienti non andranno rilevati come attività immateriali ma come avviamento. Al più l’impresa potrebbe rilevare l’elenco dei clienti come attività immateriale se avesse il diritto di realizzare un valore da tale elenco a prescindere dai rapporti con i clienti (per es. vendendo una copia dell’elenco ad altra azienda.)

¹³⁷ Diverso è il caso dei marchi, posto che lo IAS/IFRS 38 specifica che l'avviamento generato internamente, i marchi, le testate giornalistiche, i diritti di utilizzazione di titoli editoriali, gli elenchi di clienti e tutti i beni nella sostanza simili non devono essere rilevati come attività. Tuttavia il comma 3-bis, dell'art. 103 del t.u.i.r., deroga sul punto agli IAS/IFRS, consentendo ai *«soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, la deduzione del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti dai commi 1 e 3, a prescindere dall'imputazione al conto economico.»*

Il problema è che tale recepimento viene in un certo qual modo “subito” dall'ordinamento tributario nazionale, senza costruire un disegno normativo coerente che riconduca ad unità le varie attività immateriali attraverso l'individuazione di un loro comune sostrato al fine di semplificare l'attività interpretativa e applicativa.

Si tratta di una conferma ulteriore di quanto già rilevato dalla dottrina tributaria, ossia che manca una teoria dei beni in materia tributaria e, di conseguenza, una loro chiara catalogazione ai fini del trattamento fiscale.¹³⁸

Il punto assume particolare rilevanza teorica e pratica nell'ambito della dicotomia cessione di beni/prestazione di servizi, la quale interessa sia la natura (immateriale o meno) del bene coinvolto nell'operazione che le stesse modalità (telematiche o meno) attraverso le quali l'operazione è effettuata (v. par. successivo).¹³⁹

Verificata l'inadeguatezza della definizione civilistica di bene immateriale, si potrebbe tentare di tracciarne una nuova nozione, in cui il rigore dei criteri richiesti in diritto civile sfumi verso un'attività in cui sia comunque possibile cogliere la presenza di un sostrato immateriale costituito da un processo di astrazione del pensiero umano (il *quid* definito dagli IAS/IFRS “*privo di consistenza fisica*”) che si estrinseca in una sia pur minima attività creativa e/o distintiva, che può essere minimale nel segno distintivo di beni e servizi dell'impresa (il marchio o lo stesso nome a dominio), maggiore in quei procedimenti e formule frutto dell'affinamento del patrimonio esperienziale dell'imprenditore (il *know how* non brevettabile) e massima nelle private industriali e nelle opere dell'ingegno. In questa prospettiva, però, diversamente da quanto affermato da pur autorevole dottrina,¹⁴⁰ l'elencazione più volte citata dovrebbe poter costituire oggetto di un'applicazione “elastica”, atta a ricomprendere in sé anche le attività immateriali che assumono rilievo giuridico nell'ambito della proprietà industriale ma che non sono espressamente

¹³⁸ E. MARELLO, *Categorie...*, op. cit., pag. 610. Dall'incertezza nella qualificazione del “bene” oggetto della transazione telematica e dalla disomogeneità del quadro normativo desume implicitamente la nascita di un nuovo concetto di “bene giuridico” PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 289.

¹³⁹ V. Paragrafo successivo.

¹⁴⁰ Ci riferiamo a E. GULMANELLI, «*Beni immateriali, II) Diritto Tributario*», op. cit., pag. 2 (il cui pensiero abbiamo riportato alla nota 119).

menzionate, come, ad esempio, il nome a dominio, le varietà vegetali e le topografie dei semiconduttori.¹⁴¹

Ora, tenendo conto delle riflessioni effettuate dai cultori del diritto civile ma cercando al contempo di tenere nel giusto conto la funzione svolta dalla norma tributaria, ci sembra che nell'ambito dell'imposizione diretta il bene immateriale possa essere definito come quell'astrazione del pensiero umano, dotata di autonoma rilevanza giuridica ed economica, produttiva di un reddito riconducibile ad una sua funzione distintiva (si pensi al marchio o al nome a dominio) o creativa, presente con un diverso grado d'intensità nelle invenzioni, nelle opere dell'ingegno (in cui rientrano le banche dati e programmi per elaboratore),¹⁴² e "in processi e formule" (quali le topografie dei semiconduttori, le informazioni segrete costituenti il c.d. *know how*, le varietà vegetali).¹⁴³

Analizzando nello specifico gli elementi costitutivi della nozione suesposta, va preliminarmente osservato che il bene immateriale deve anzitutto essere un'astrazione del pensiero umano, in quanto l'attività inventiva, quella di creazione dell'opera dell'ingegno e quella più modesta di sintesi e/o di rielaborazione di processi e metodi frutto di esperienze tecniche e commerciali postulano pur sempre un processo (variabile) di creazione intellettuale (si pensi alle banche dati, ai programmi per elaboratore, entrambi tutelabili in base alla l. autore) in cui sono sempre presenti i connotati di novità, originalità e creatività.¹⁴⁴

La presenza del requisito della creatività ammette un'eccezione solo nei segni distintivi dell'impresa. Qui la mancanza dell'elemento creativo, supplita dal

¹⁴¹ Nello stesso senso da noi propugnato cfr., ad esempio, F. DI BON – N. AL NAJJARI, *Aspetti fiscali del trasferimento cross border dei diritti di proprietà intellettuale*, in *Fiscalità internazionale*, n. 5 del 2009, pag. 276, nota 7, per i quali «affermano che Appare chiaramente come l'elencazione contenuta nell'Art. 12 [del Modello OCSE: n.d.A.] non abbia carattere esaustivo». Ritiene invece necessario procedere ad un'integrazione della nozione di *royalty* di cui all'art. 12 del Modello OCSE (i.e. ad un ampliamento delle ipotesi in cui sono riscontrabili beni immateriali il cui sfruttamento è suscettibile di dar luogo a *royalty*) al fine di ricomprendervi le varietà vegetali e le topografie dei semiconduttori. In questo senso anche G. HEREDIA, *Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know how*, Valladolid, 2007. Ad ogni modo, va sottolineato come sin dalla Circolare n. 42 del 1981, il Fisco italiano avesse aderito ad una ricostruzione del significato dell'elencazione assai ampia, ispirata dalle elaborazioni effettuate in sede OCSE, che a sua volta aveva fatto riferimento alla *Association des Bureaux pour la Protection de la Propriete Industrielle*, nel Commentario del 1977.

¹⁴² Cfr. art. 1, comma 2, l. d. autore.

¹⁴³ Tutelati dal C.P.I. (cfr. artt. 87 e ss. per le topografie dei semiconduttori, artt. 98 e 99 per le informazioni segrete, artt. 100 e ss. per le novità vegetali)

¹⁴⁴ V. quanto esposto in precedenza sul punto.

requisito della novità e dalla capacità di differenziare un prodotto o un servizio offerto dall'impresa, ci sembra sia giustificata dall'identità di *ratio* che accomuna la loro tutela a quella delle privative industriali connotate da un profilo necessariamente creativo. Si tratta della tutela della concorrenza, già posta in rilievo da Ascarelli e che ben può giustificare anche in ambito fiscale quell'omogeneità di trattamento che lo stesso legislatore civilistico sembra ora confermare con il C.P.I., laddove coordina ed armonizza beni diversi (marchi, brevetti, modelli di utilità, indicazioni geografiche tipiche,...) significativamente definiti in modo unitario come "proprietà industriale" (cfr. art. 1 C.P.I.).

Alla luce di ciò, è evidente che i proventi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto all'immagine e, più in generale, dei diritti della personalità disponibili, restano fuori dalla disciplina citata perché non esprimono alcuna attività creativa, costituendo piuttosto un attributo della persona suscettibile di formare oggetto di remunerazione attraverso l'imposizione al personaggio noto di un *facere* (recitare in uno spot pubblicitario, apparire come *testimonial* in manifestazioni, ecc.) o di un semplice *pati* (consentire che la propria foto o firma siano riprodotte in manifesti, figurine, *poster*, videogiochi o altri prodotti cui si collega il c.d. *merchandising*), la cui qualificazione – tutt'altro che pacifica – oscilla tra l'art. 67, comma 1, lett. *l*), del t.u.i.r., i redditi di lavoro autonomo e (in alcuni casi) quelli assimilati al lavoro dipendente (v. più oltre).

In secondo luogo, il bene deve essere dotato di una sua autonoma rilevanza giuridica ed economica, che consenta di ascrivere ad esso soltanto la fonte del reddito e di farne oggetto di autonoma disposizione. Pertanto, andrebbe incluso nell'alveo dei beni immateriali il marchio, che ai sensi dell'art. 2573 c.c. come modificato dall'art. 83, del d. lgs. n. 480 del 1992, può formare oggetto di atti traslativi e di concessione in godimento separatamente dall'azienda o dal ramo d'azienda,¹⁴⁵ il nome a dominio, oggetto di autonoma tutela nel quadro del CPI (cfr. art. 22 e 133) e ritenuto dalla dottrina e giurisprudenza di merito espressivo di un diritto di proprietà industriale non titolato ai sensi dell'art. 2, comma 5 del

¹⁴⁵Non va inoltre dimenticato che talvolta il marchio assume un valore "evocativo" spendibile al di fuori del settore merceologico in cui è stato concepito al fine di contraddistinguere determinati beni e servizi.

CPI.¹⁴⁶ Non vi rientrerà invece l'avviamento, in quanto si sostanzia in un'entità immateriale che esprime un valore economico ed una qualità dell'azienda (la sua redditività soprattutto prospettica) ma che non è separabile da quest'ultima.¹⁴⁷

Meno scontata appare la qualificazione di alcune attività immateriali in cui difetta l'elemento distintivo mentre sorge qualche dubbio sulla presenza di quello creativo.

Mentre è sicuramente da escludere dal novero dei beni immateriali la clientela, dato grezzo che manifesta piuttosto la capacità reddituale di un'attività e che

¹⁴⁶Sul punto in dottrina, v. tra tanti, L. RUGGERI, *I domain names*, in AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, Napoli, 2011, pag. 89, per la quale un bene immateriale è oggetto di diritti e che, in talune ipotesi, esso è suscettibile di valutazione economica. Cfr., altresì, Tribunale Napoli, sentenza 7 luglio 2005, in Foro it., 2006, 2, 1, c. 598. V. altresì P.E. SAMMARCO, *Il regime giuridico dei nomi a dominio*, op. cit., pag. 66 e seguenti, per il quale il nome a dominio assolve ad esigenze di qualificazione e di indicazione del soggetto che lo adotta per la propria attività imprenditoriale anche sulla rete, esercitando una funzione sostanzialmente coincidente con quella svolta dalla ditta e dall'insegna (l'A. riporta anche nutrita giurisprudenza di merito secondo cui il nome a dominio può essere assimilato all'insegna).

¹⁴⁷ Sull'inidoneità dell'avviamento a formare oggetto di autonomi atti di disposizione in quanto espressione della capacità reddituale dell'azienda (così come l'avviamento negativo – o *badwill* – ne esprime l'incapacità di produrre reddito) vi è concordia tra giuristi ed aziendalisti. Cfr., *inter alia*, MASCHIO, *I beni immateriali nella determinazione del reddito d'impresa*, in Riv. dir. trib., 1992, I, pag. 589 (pagg. 597 e seguenti, cui si rinvia anche per riferimento bibliografici), il quale osserva che l'avviamento è «...inidoneo ad essere 'bene' in senso giuridico, ma piuttosto ... una qualità dell'azienda...». Secondo i principi contabili nazionali (di seguito PNC) stilati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC, cfr. in particolare il principio contabile nazionale n. 24 sulle "Immobilizzazioni immateriali") l'avviamento è l'attitudine dell'azienda a generare utili in misura superiore a quella ordinaria che discende da «fattori specifici che pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente ed idoneo a produrre utili». In effetti l'avviamento è legato anche e soprattutto all'imprenditore, che attraverso l'organizzazione dei beni aziendali per l'esercizio dell'attività economica e il concorso di variabili esogene (l'ubicazione dell'impresa, il settore di mercato in cui si opera,...) è in grado di conseguire la capacità produrre profitto. In giurisprudenza cfr. Corte di Cassazione, sentenze del 13 dicembre 1996, n. 11149 del 9 novembre 1993, n. 11054, del 9 luglio 1992, n. 8362 e del 18 giugno 1981, n. 4009, tutte reperibili in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. In economia d'azienda cfr. G.E. COLOMBO, «L'azienda», in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, III, Padova, 1979, pag. 27, e G.F. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, 1, Torino, 1993, pagg. 140 e 141. L'unico avviamento iscrivibile in bilancio è quello "derivativo", ossia quello acquisito a titolo oneroso in presenza di operazioni di acquisizione di complessi aziendali o di partecipazioni. V. l'art. 2426 del c.c., punto 6, per il quale l'avviamento può essere rilevato tra le immobilizzazioni immateriali alla voce B.I.5. solo se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e previo consenso del collegio sindacale. In sostanza, caratteristiche dell'avviamento individuate dai PNC sono il sostenimento di costi ed oneri ad utilità differita, in grado di generare benefici economici futuri, l'identificazione di un valore quantificabile incluso nel corrispettivo per l'acquisizione d'azienda o ramo aziendale o partecipazione e – per quel che ci interessa in questa sede – l'assenza di vita propria di tale entità, inseparabile dal complesso aziendale e insuscettibile di rapporti giuridici autonomi. Nel senso dell'inseparabilità dell'avviamento dall'azienda si esprimono anche gli IAS/IFRS. Lo IAS/IFRS n. 38 stabilisce che un'attività immateriale è tale ove sia identificabile e dunque distinguibile dall'avviamento (il quale, pertanto, non rientra tra le attività immateriali).

sembra essere espressiva essa stessa dell'avviamento commerciale, qualche dubbio sorge sulla lista clienti posto che, ragionando per analogia, potrebbe essere il frutto di un'elaborazione di dati anche complessa che involge ad es. analisi di marketing, sondaggi, etc.

Occorre tuttavia distinguere. Se la lista clienti è qualcosa di più di un'elencazione ragionata di clienti, allora è evidente che non versiamo più in questa fattispecie ma in qualcos'altro che, ove l'elaborazione dei dati abbia una connotazione creativa, potrà essere tutelato come banca dati ex art. 1, comma 2, l. autore. Se invece essa consiste in informazioni aziendali soggette al legittimo controllo del detentore segrete (che non siano nel loro insieme o nella precisa configurazione e combinazione dei loro elementi generalmente note o facilmente accessibili agli esperti ed agli operatori del settore) che hanno un valore economico in quanto segrete, allora si versa in tema di *know how* tutelato ai sensi degli artt. 98 e 99 C.P.I.¹⁴⁸

Infine, la nozione di bene immateriale delineata in questa sede dovrebbe connotarsi per la presenza di un nesso immediato e diretto tra l'attività creativa o distintiva del bene immateriale e la produzione di un reddito, che derivi da un suo sfruttamento conforme al diritto o sia invece conseguenza di un provvedimento giurisdizionale di condanna al risarcimento danni di colui ha abusivamente sfruttato il bene immateriale in favore dell'avente diritto, suscettibile di tradursi nella c.d. *equitable royalty*.¹⁴⁹ In effetti, sia la prassi amministrativa nazionale¹⁵⁰

¹⁴⁸ Questa è la ragione per la quale non ci sentiamo di condividere l'opinione di M. GREGGI, *La proprietà intellettuale nelle imposte dirette*, op. cit., pagg. 335 e seguenti, per il quale la lista clienti potrebbe farsi rientrare tra le *new properties* e, in particolare, ben potrebbe assumere le qualificazioni di know how commerciale o di banca dati. In realtà, delle due l'una: o si tratta di know how o banca dati, che integrano, rispettivamente, quegli elementi che ex art. 98 CPI e art. 1 l. autore consentono di riscontrare degli specifici beni immateriali, o si tratta di un insieme di dati aventi indubbiamente un valore economico ma inidonei a costituire un bene immateriale. In questo secondo caso ci sembra più fondata l'idea che il corrispettivo pagato per la lista clienti sia qualificabile come una prestazione di servizi, posto che l'individuazione di potenziali clienti costituisce l'elaborazione di dati emersi dall'attività commerciale svolta dall'impresa cedente.

¹⁴⁹ in tema di risarcimento del danneggiato per lo sfruttamento abusivo delle privative industriali, assume particolare importanza l'art. 125 del Codice sulla proprietà industriale come modificato dall'art. 17, comma 1, del d. lgs. 16 marzo 2006, n. 140, che ha recepito la direttiva comunitaria n. 2004/48/CE "sul rispetto dei diritti di proprietà intellettuale", che prevede due modalità risarcitorie alternative. La prima, postula la sua liquidazione ai sensi degli artt. 1223, 1226 e 1227 c.c., tenendo conto di tutti gli aspetti pertinenti, quali le conseguenze economiche negative, compreso il mancato guadagno, del titolare del diritto leso, i benefici realizzati dall'autore della violazione e, nei casi appropriati, elementi diversi da quelli economici, come il danno morale arrecato al titolare del diritto dalla violazione (comma 1). La seconda prevede la possibilità che il

che i redattori del Commentario al Modello OCSE¹⁵¹ non dubitano del fatto che tale indennizzo possa essere qualificato come *royalty*, dovendosi semmai stabilire la quota parte del risarcimento che assume natura di lucro cessante (da includere nell'ammontare della *royalty*) e la quota che invece si sostanzia nella riparazione di un danno emergente (i costi sostenuti per ricerca e sviluppo del bene immateriale,...) e nel risarcimento di danni di natura non patrimoniale, come il danno morale (risarcibile ai sensi del comma 1 dell'art. 125 del Codice sulla proprietà industriale), che non assume valenza reddituale.

Il connotato della nozione di bene immateriale da ultimo citato consente di distinguere il reddito derivante dallo sfruttamento del bene immateriale (come in precedenza definito) da quello tratto dai diritti della personalità in generale e dal diritto all'immagine in particolare nel quadro dell'ordinamento italiano, che non si collega ad un'attività creativa o distintiva. Peraltro, una volta espunto il diritto all'immagine dal novero dei beni immateriali secondo la nozione citata, resta il problema della sua qualificazione ai sensi del t.u.i.r., posto che esso potrebbe astrattamente rientrare tra i redditi di lavoro autonomo nell'ambito della fattispecie di cui al comma 1-*quater* all'art. 54 (sul quale v. *infra*),¹⁵² tra quelli assimilati al

giudice liquidi il danno in una somma globale stabilita in base agli atti della causa e alle presunzioni che ne derivano. In tal caso il lucro cessante viene determinato in misura non inferiore a quello dei canoni che l'autore della violazione avrebbe dovuto pagare se avesse ottenuto una licenza dal titolare del diritto leso (comma 2). Si tratta della c.d. *reasonable royalty*. Resta salva la possibilità per il titolare del diritto leso di chiedere la restituzione degli utili realizzati dall'autore della violazione in alternativa al risarcimento del lucro cessante o nella misura in cui essi eccedono tale risarcimento (comma 3). Si tratta di profili importanti in chiave fiscale per stabilire la misura del danno avente natura reddituale (il lucro cessante) tassabile come reddito della medesima natura di quello perduto (cfr. art. 6, comma 2, del t.u.i.r.). Sulla *reasonable royalty* in diritto tributario cfr., per tutti, M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalty nelle imposte dirette*, Ferrara, 2008, pagg. 38 ss., il quale evidenzia la difficoltà nell'individuare la quota parte del danno avente natura reddituale anche in relazione al mutato quadro giurisprudenziale, in cui le tradizionali categorie del danno emergente e del lucro cessante sono state sottoposte a serrata critica.

¹⁵⁰ V. Circolare Min. finanze del n. 42 del 12 dicembre 1981.

¹⁵¹ Cfr. il par. 2, punto 8.1, del Commentario all'art. 12 del Modello OCSE, il quale precisa che il termine *royalties* comprende non soltanto i pagamenti relativi ad una licenza, ma *anche i risarcimenti dovuti in seguito alla violazione di diritti protetti. Come nota C. GARBARINO, voce «royalties», diritto tributario internazionale, in Digesto Disc. Priv. – Sez. Comm., Torino, pagg. e seguenti, la disposizione è assai simile a quanto disposto, in ambito interno, dall'art. 6, 2° co., t.u.i.r., in base al quale le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.*

¹⁵² In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 255/E del 2 ottobre 2009, che nella fattispecie esaminata, consistente nella cessione dello sfruttamento del diritto all'immagine contro il pagamento di una rendita vitalizia, si è ritenuto la citata cessione si

lavoro dipendente (si pensi ai diritti d'immagine di calciatori professionisti, le cui retribuzioni sono incluse tra i redditi assimilati al lavoro dipendente di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*) o tra quelli occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lettera *l*).¹⁵³ Non meno frammentaria risulta la disciplina dello sfruttamento del diritto all'immagine in ambito convenzionale, anche se in tale sede si percepisce la consapevolezza delle peculiarità e dell'importanza del fenomeno. Infatti, all'art. 17 del Modello OCSE è disciplinato il reddito tratto dalla partecipazione di artisti e sportivi ad esibizioni artistiche o sportive (quale ne sia la natura) non inquadrabile tra gli utili d'impresa o da lavoro dipendente di cui agli artt. 7 e 15 del Modello citato.¹⁵⁴ Orbene, il Commentario prevede che i redditi derivanti dalla pubblicità o dalle sponsorizzazioni direttamente o indirettamente correlate alla partecipazione dell'artista o dello sportivo ad un determinato evento nel territorio dello Stato (e che presentano un'evidente legame con il diritto all'immagine) rientrino nel citato art. 17¹⁵⁵ (il quale, peraltro, non detta alcun criterio sulle modalità di determinazione del reddito in questione). Laddove invece il collegamento tra sfruttamento dell'immagine dello sportivo o del professionista (che include anche i

concretasse in attività ulteriori rispetto a quelle direttamente connesse allo svolgimento della prestazione artistica. In particolare, il compenso percepito si sarebbe riferito «*allo sfruttamento razionale ed organizzato della sua immagine sotto tutte le forme: pubblicitarie e promozionali. Detto compenso, anche se non strettamente riconducibile alla attività professionale, configura reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54, comma 1-*quater*, del t.u.i.r., inserito dall'art. 36, comma 29, lett. a), del d.l. n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, in base al quale risultano ampliate le componenti positive dei redditi professionali, attualmente costituite oltre che dai compensi in denaro o in natura percepiti per l'esercizio dell'arte o della professione, "...dai corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale."* Tra gli elementi immateriali riferibili all'attività artistica, di cui al richiamato comma 1-*quater*, può essere compreso anche il diritto di sfruttamento dell'immagine qualora questa, come nel caso dell'immagine di un artista, sia immediatamente riconducibile alla fama del personaggio, acquisita in relazione alle esibizioni pubbliche.»

¹⁵³ V., ad esempio, in senso problematico A. MAGLIARO – S. CENSI, *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corr. trib.* n. 48 del 2010, pagg. 3993 e seguenti. Il tema, che presenta risvolti assai interessanti, esula dall'oggetto del presente lavoro. Per una recente ricognizione dei principali aspetti problematici legati allo sfruttamento del diritto all'immagine nel t.u.i.r., cfr. anche A. VIGNOLI e R. LUPI, *Sfruttamento dell'immagine e flussi di ricchezza tra atleti, clubs, sponsors e managers*, in *Dialoghi Tributarî* n. 3 del 2010, pag. 295, a commento della sentenza C. Cassazione n. 4737 del 26 febbraio 2010, in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

¹⁵⁴ Cfr. art. 17, par. 1 : «*Nonostante le disposizioni degli artt. 7 e 15, i redditi che un residente di uno Stato contraente, in qualità di professionista dello spettacolo quale artista di teatro, di cinema, della radio o della televisione, o musicista o sportivo, ritrae dalle sue attività personali esercitate nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.*». Per il par. 1 del Commentario all'art. 17 deve esservi un rapporto di dipendenza diretta tra il reddito prodotto e l'esercizio dell'attività artistica o professionale

¹⁵⁵ Cfr. par. 9 del Commentario dell'art. 17.

dati biometrici: si pensi ai videogiochi – come ad es. la "Playstation"© – che simulano partite di calcio con giocatori aventi le fattezze delle "Star" del pallone) avviene con contesti diversi, i proventi riconosciuti ai titolari dovrebbero essere ricompresi tra le *royalty* ai sensi dell'art. 12.¹⁵⁶

Non si può non concordare con chi rileva che l'assimilazione del diritto all'immagine ai beni immateriali sia quanto meno impropria ma che, non di meno, si giustifica nell'ottica convenzionale per l'assenza di una disposizione convenzionale *ad hoc* (salvo ritenere applicabile la norma residuale di cui all'art. 21 Modello OCSE).¹⁵⁷ D'altra parte, occorre anche considerare che in altri ordinamenti la mancata elaborazione di una dogmatica del diritto all'immagine porta ad includere tali proventi tra quelli tutelati nell'ambito del *copyright*.¹⁵⁸

Ad ogni modo, la nozione proposta di bene immateriale consente altresì di distinguere quest'ultimo da quelle attività immateriali – definite "*new properties*" – che hanno parimenti rilevanza economica ma che difettano sul piano funzionale e genetico di una connotazione distintiva e/o creativa. Si pensi ai diritti di concessione delle aree demaniali o ai diritti di credito alle prestazioni sportive dei calciatori,¹⁵⁹ fattispecie che la dottrina e la stessa Amministrazione finanziaria

¹⁵⁶ Anche se una soluzione alternativa più coerente nell'ottica più fedele alla conservazione

¹⁵⁷ Possibilista sul punto M. GREGGI, *La proprietà intellettuale...*, op. cit., pag. 344, nota. 873.

¹⁵⁸ Cfr. M. GREGGI, *La proprietà intellettuale...*, op. cit., pag. 345, il quale cita l'esempio di C. BOBBETT e J. A. AVERY JONES, *The Treaty definition of Royalties*, in *IBDF Bulletin*, 2006, pag. 26. Per un esame comparatistico del tema dello sfruttamento del diritto all'immagine, cfr. D. MOLENAAR, *Taxation of International performing artistes*, Amsterdam, 2005.

¹⁵⁹ Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 213/E del 19 dicembre 2001, avente ad oggetto il "*Trattamento IRAP delle plusvalenze realizzate dalle società calcistiche in sede di cessione del contratto di prestazione sportiva dei calciatori.*" Nel caso specifico la Federazione Italiana Gioco Calcio – Lega Nazionale Professionisti, in sede d'interpello osservava che il corrispettivo versato dalla società che acquisisce le prestazioni sportive dell'atleta non sarebbe corrisposto in funzione della cessione del contratto esistente ma per ottenerne l'anticipata cessazione. Dunque la società cessionaria non subentrerebbe nel contratto in essere ma acquisterebbe il diritto di concludere un nuovo contratto con l'atleta subordinato alla volontà di quest'ultimo. L'interpellante non contestava la natura di bene immateriale del diritto a concludere un nuovo contratto con l'atleta ma la sua qualificazione come bene strumentale all'esercizio dell'attività sportiva: la mancata stipula del successivo contratto di prestazione sportiva renderebbe tale diritto insuscettibile di un'autonoma funzione produttiva e comporterebbe che le somme pattuite tra le società sportive per l'anticipata cessazione del contratto di lavoro del calciatore professionista non costituirebbero plusvalenze relative a beni strumentali, tassabili ai fini Irap. Il Fisco ha invece osservato come oggetto del corrispettivo sia di regola il subentro nel pregresso rapporto contrattuale, in relazione al quale la successiva modifica del contenuto economico e della durata tra lo sportivo e la società cessionaria non incidono sulla continuità del rapporto contrattuale. L'Agenzia delle Entrate osserva che «*Pur nella sua atipicità, il diritto all'utilizzo della prestazione sportiva dell'atleta può essere meglio assimilato ai beni immateriali, come le concessioni, che danno diritto ad un facere esclusivo da parte dell'utilizzatore.*» Per un puntuale esame del profilo, si veda M.C. PIERRO,

ricomprendono tra le immobilizzazioni immateriali diverse dai beni immateriali (nel senso da noi specificato), includendole ai fini della deducibilità fiscale del relativo costo nell'ambito del comma 2 dell'art. 103, del t.u.i.r.

In effetti, il comma 1 si riferisce al costo dei "diritti di utilizzazione" di beni immateriali la cui elencazione ha natura tassativa e concerne tali beni ove siano acquisiti al patrimonio dell'impresa tramite un contratto ad efficacia reale, mentre il comma 2 concerne l'ammortamento dei "diritti di concessione", in cui sono compresi non solo i beni immateriali oggetto di sfruttamento tramite un contratto ad efficacia obbligatoria, ma anche altre attività immateriali (o anche *new properties*) che, ove non ne fosse prevista la rilevazione a fini fiscali, rimarrebbero prive di rilevanza tributaria.¹⁶⁰ A proposito dell'art. 103, del t.u.i.r., è bene precisare che nonostante la disposizione si intitolò "Ammortamento dei beni immateriali", essa ha un campo più vasto dei beni immateriali e tale da abbracciare sostanzialmente tutte le poste iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (come l'avviamento derivativo, gli oneri di utilità pluriennale, le concessioni demaniali, etc.).¹⁶¹

Tale precisazione appare necessaria per sgombrare il campo da eventuali dubbi sul significato che il t.u.i.r. attribuisce al termine bene immateriale, che quindi ben può coincidere con la nozione proposta in questa sede.

Il fatto che la direttiva 2003/49/CE (meglio nota come "*direttiva canoni ed interessi*") estenda il trattamento fiscale proprio dei canoni (o *royalty*) anche a beni materiali consistenti in attrezzature commerciali, industriali e scientifiche non inficia la validità e l'utilità della nozione di bene immateriale nell'imposizione diretta italiana. Infatti, come si evince dall'art. 2 della citata direttiva, la qualificazione comunitaria assume rilevanza ai limitati fini dell'applicazione dell'atto normativo comunitario. Pertanto, essa rileva solo per la disapplicazione

Beni e servizi nel diritto tributario, Padova, 2003, la quale evidenzia come anche la più recente dottrina civilistica sia favorevole ad una qualificazione delle prestazioni di servizi come beni in senso giuridico (cfr., O.T. SCOZZAFAVA, *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, op. cit.).

¹⁶⁰ Cfr. M. PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, pagg. 231 e seguenti, che però nel distinguere tra le fattispecie disciplinate dal comma 1 e dal comma 2 sposta l'accento dalla diversa natura dei beni che riguardano le due norme alle diverse modalità dispositive degli stessi (effetto reale del trasferimento nel primo caso, effetto obbligatorio nel secondo). Cfr. anche M. GREGGI, *La proprietà intellettuale nelle imposte dirette*, op. cit., pag. 201, per il quale il rapporto che intercorre tra i due commi è quello di residualità del secondo rispetto alle previsioni e alle fattispecie contemplate dal primo.

¹⁶¹ MASCHIO, *I beni immateriali nella determinazione del reddito d'impresa*, op. cit., pag. 589.

della ritenuta alla fonte prevista nel nostro sistema tributario (ed introdotta proprio in occasione del recepimento della citata direttiva all'art. 26-*quater* del d.p.r. n. 600 del 1973).¹⁶²

Resta così valida la diversa (e più limitata) definizione prevista nel nostro ordinamento nazionale, che limita l'applicazione delle *royalty* ai soli proventi derivanti dai beni immateriali.¹⁶³

Ancora, come si vedrà meglio approfondendo i profili di diritto tributario internazionale (v. capitolo IV), la nozione di bene immateriale elaborata in questa sede si presta a dare una descrizione sintetica di tutte quelle forme di uso e concessione in uso che danno luogo a *royalty* su base convenzionale (salve ovviamente le variazioni di volta in volta apportate dalle singole convenzioni stipulate dall'Italia), nonché ad individuare l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r. e della ritenuta alla fonte prevista dall'art. 25 del d.p.r. n. 600 del 1973.

¹⁶²In particolare, l'art. 1, comma 1, lettera b), del d. lgs. 30 maggio 2005, n. 143, ha introdotto l'art. 26-*quater* al d.p.r. n. 600 del 1973, rubricato "*Esenzione dalle imposte sugli interessi e sui canoni corrisposti a soggetti residenti in Stati membri dell'Unione europea*", il quale al comma 3°, lett. b), ai fini dell'esenzione prevista dalla direttiva n. 2003/49/CE, definisce canoni «*i compensi di qualsiasi natura percepiti per l'uso o la concessione in uso:*

1) *del diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche e il software;*

2) *di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico;*

3) *di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.*» Come nota anche la Circolare n. 47/E del 2005, la definizione riprende sostanzialmente quella contenuta nell'art. 12, paragrafo 2, del Modello OCSE, differenziandosene laddove include tra di essi anche i compensi per l'uso o la concessione in uso del software e le attrezzature commerciali, industriali

¹⁶³ Così sostanzialmente M. GREGGI, La Direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli interessi e delle royalties, in *Rass. trib.*, n. 2 del 2004, pag.505 ss. In banca dati *fisconline*. Cfr., altresì, la Circolare n. 47/E del 2 novembre 2005, sull' "*Attuazione della Direttiva n. 2003/49/CE concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi - D.Lgs. 30 maggio 2005, n. 143*", per la quale «*La categoria di canoni così come definita nella Direttiva e, conseguentemente, nell'art. 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, riprende sostanzialmente quella contenuta nell'art. 12, paragrafo 2, del Modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi del 1996*» con la sola differenza di includere «*anche i canoni anche i compensi per l'uso o la concessione in uso del software e delle attrezzature commerciali, industriali o scientifiche*»

5.1. I beni immateriali e gli “elementi immateriali” disciplinati nell’ambito dei redditi da lavoro autonomo ex art. 54, comma 1-quater, del t.u.i.r. Analogie e differenze.

Un’ultima considerazione va compiuta con riferimento al rapporto esistente tra l’elencazione generale dei beni immateriali e la fattispecie impositiva introdotta al comma 1-quater dell’art. 54 del t.u.i.r dall’art. 29, lett. a), n.2 del d.l. 4 luglio 2006 n. 223, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2006, n. 248.

Con quest'ultima disposizione, il legislatore tributario ha inteso ricondurre nell'alveo dei redditi da lavoro autonomo i corrispettivi derivanti dalla "cessione" degli studi professionali, che in passato erano ritenuti tassabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. l), del t.u.i.r., in quanto qualificati come corrispettivi derivanti da un'obbligazione di "permettere" il subentro del nuovo professionista nella gestione e titolarità dello studio e da un'obbligazione di "fare", ossia di compiere le attività necessarie al buon esito del subentro.¹⁶⁴

In questo caso, il legislatore non usa l’elencazione generale più volte citata (e che pure è prevista in relazione ai redditi assimilati al lavoro autonomo) perché essa consta di beni immateriali che postulano un’attività “organizzata in forma d’impresa” che, almeno nella visione tradizionale del contratto di prestazione d’opera intellettuale in cui è centrale il rapporto *intuitu personae*, dovrebbe difettare.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Cfr. Risoluzioni dell’Agenzia delle Entrate n. 108/E del 29 marzo 2002 e n. 30/E del 16 febbraio 2006.

¹⁶⁵ In tal senso l’Agenzia delle Entrate nella 30/E del 16 febbraio 2006, in cui – proprio con riferimento ad una cessione di "marchio" di uno studio legale – si è ha affermato che l’attività professionale a differenza delle attività commerciali è connotata dall’esistenza dell’*intuitus personae* che caratterizza il rapporto tra cliente e professionista, escludendo che la capacità professionale di attrarre clientela, intesa come credibilità e affidabilità dell’attività professionale posta in essere, possa derivare da un “*bene immateriale*” autonomamente trasferibile. Pertanto, nella fattispecie non sarebbe configurabile una cessione di un “*marchio*” inteso come segno distintivo di un bene o un servizio, ma solo un contratto di natura obbligatoria nel quale a fronte del corrispettivo pagato, al "cessionario" è consentito l’utilizzo del predetto segno grafico sulla carta intestata del proprio studio professionale, sull’elenco telefonico, sulla propria targa professionale, in occasione dei convegni, ecc., per apparire all’sterno come uno studio associato o comunque collegato allo studio titolare del segno grafico in questione onde aumentare la visibilità e la credibilità del proprio studio. Di fatto, l’Agenzia ha riconosciuto al segno distintivo la funzione di fruire del “*buon nome*” dello studio titolare del “*marchio*” e dunque – in prospettiva – di consentire l’incremento della propria clientela, appare senz’altro inerente all’esercizio dell’attività professionale svolta dal contribuente, per cui il costo sostenuto a tale titolo è stato ritenuto deducibile nella determinazione del reddito di lavoro autonomo prodotto dall’istante nell’anno di sostenimento del costo.

Tuttavia, l'*eadem ratio* che connota alcuni beni immateriali previsti dall'elencazione generale e "*quegli elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*" ex comma 1-*quater* dell'art. 54, del t.u.i.r., potrebbe permettere l'adozione nei confronti di questi ultimi dello stesso metro interpretativo usato per stabilire quando determinate attività immateriali rientrano o meno tra i beni immateriali, come l'avviamento e la clientela.

In effetti, quando nel comma citato il legislatore parla separatamente di «*corrispettivi da cessione di clientela*» (profilo che concettualmente presenta molti punti di contatto con l'avviamento commerciale) e di quelli derivanti da «*elementi immateriali comunque riferibili all'attività...*», ci sembra emergano due aspetti importanti: il primo – implicito – è che la clientela non è un “elemento immateriale” (altrimenti nel prosieguo del periodo avrebbe anteposto l'aggettivo "altri" al sostantivo "elementi immateriali") mentre il secondo è che gli elementi immateriali debbono avere un'autonoma valenza legata o al *know how* comunicato dal professionista cessionario dello studio o ad un peculiare profilo distintivo dell'attività artistica o professionale scindibile dal cessionario (si pensi al richiamo economico e al prestigio di fregiarsi – per ipotesi – della denominazione di "*Studio legale fondato dal Professor Caio*", per il quale ben potrebbe essere richiesto un compenso).

Tuttavia, ci sembra che le similitudini con i beni immateriali veri e propri non finiscano qui.

E' noto che per l'art. 103 del t.u.i.r., l'acquisto del godimento di un bene immateriale qual è un brevetto o un marchio di fabbrica determina effetti diversi sotto il profilo dell'entità e della durata delle quote di ammortamento a seconda che avvenga a titolo definitivo, ossia acquisendone la proprietà (in tal caso si applica il comma 1, che ne consente la deducibilità in misura non superiore, rispettivamente, al 50 per cento e a un diciottesimo del costo) o invece un più limitato (e parziale) diritto di godimento, con modalità contrattuali proprie della concessione di una licenza o anche di un contratto di *leasing* (in questo caso si

applicherà il comma 2, che consente l'ammortamento per la durata dell'utilizzazione prevista dal contratto).¹⁶⁶

Orbene, ci sembra che con l'utilizzo del termine "cessione" degli elementi immateriali di cui al comma 1-*quater* dell'art. 54. del t.u.i.r. in luogo del termine "concessione o concessione in uso", il legislatore intenda riferirsi solo all'ipotesi in cui il professionista provveda al loro trasferimento a titolo definitivo (i.e. a titolo di proprietà).

Viceversa, un'eventuale concessione in uso del "marchio" (i.e. del logo) di uno studio verso il pagamento di un canone – anche in un'unica soluzione – non dovrebbe rientrare in tale fattispecie, con l'ulteriore conseguenza che tale corrispettivo non beneficerebbe della tassazione separata di cui all'art. 17, comma 1, *g-ter*, del t.u.i.r.

Se l'ipotesi interpretativa prospettata fosse corretta, riemergerebbe anche in questo ambito la diversa qualificazione del reddito derivante dalla cessione totale o parziale del diritto di sfruttamento economico di un'attività immateriale.

Nel caso di trasferimento a titolo definitivo, il provento tratto avrebbe natura di reddito a formazione pluriennale che fuoriesce definitivamente dal patrimonio del lavoratore autonomo e che pertanto, al pari della clientela, se percepito in un'unica soluzione, beneficia del trattamento di cui al citato art. 17, comma 1, lett. *g-ter*), del t.u.i.r.

Viceversa, la concessione in uso darebbe luogo ad un reddito da lavoro autonomo privo di tali caratteristiche e assimilabile, sul piano funzionale, ad una vera e propria *royalty* tratta da un bene che permane nel patrimonio dell'avente diritto.

Compiuta la disamina dei tre punti nei quali si articola il presente lavoro (il commercio elettronico, il fenomeno della digitalizzazione delle attività e dei beni nelle reti e la nozione di bene immateriale), è opportuno chiarire che ai fini dell'imposizione diretta la trattazione si focalizzerà principalmente sull'esame delle attività immateriali incluse nell'elencazione dell'art. 12 del Modello OCSE

¹⁶⁶ Va tuttavia osservato che con Risoluzione 27/E del 25 febbraio 2005, l'Agenzia delle Entrate, rilevata l'ammissibilità civilistica del *leasing* del marchio (più esattamente si trattava di un contratto *sale and lease back*), ha ritenuto deducibili i relativi canoni su un arco temporale non inferiore al quinquennio (la metà del periodo d'ammortamento di cui all'art. 103, comma 1, del t.u.i.r.), giustificando la soluzione con la presenza di una lacuna normativa (il legislatore avrebbe concepito la disciplina del *leasing* solo in funzione dei beni materiali) che necessitava di un'applicazione analogica della disciplina prevista in tema di beni materiali.

oggetto di sfruttamento sia attraverso il trasferimento integrale del bene che tramite la sua concessione in uso, che danno origine – rispettivamente – a *royalty* o utili d'impresa.

6. *Gli effetti della digitalizzazione del bene immateriale sul suo trattamento fiscale. La dicotomia cessione di beni/prestazione di servizi e il disagio derivante dall'applicazione delle categorie tradizionali del diritto tributario all'e-commerce. Il caso dell'IVA.*

Ancorché lo sfruttamento economico dei beni immateriali (*ut supra* delimitati) nel quadro dell'attività d'impresa sia sostanzialmente riconducibile alla dicotomia concessione in uso/cessione (integrale) del bene, i cui proventi in punto di diritto tributario internazionale sono inquadrabili – rispettivamente – nelle categorie reddituali delle *royalty* e degli utili d'impresa, la molteplicità delle forme attraverso le quali si attua nella realtà economica lo sfruttamento del bene e la commistione frequente con prestazioni di servizi ad alto contenuto specialistico e tecnologico (spesso consistenti in consulenze tecniche) determinano notevoli difficoltà nell'individuazione dei confini e della natura giuridica dell'atto di disposizione del bene, con le immaginabili ricadute sulla qualificazione dell'operazione (cessione di beni o prestazioni di servizi ?) e nella determinazione del suo oggetto (concessione in uso di un bene immateriale o consulenza tecnica e/o scientifica ?), cui si connettono rilevanti effetti ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi, sia in diritto tributario interno che internazionale. A tal proposito, appare emblematico il caso del trasferimento del *know how* e, ancor più, quello relativo alla cessione o allo sfruttamento del *software*, che costituisce in un certo qual modo l'archetipo dello stretto rapporto tra bene immateriale e "dematerializzazione" (i.e. digitalizzazione), poiché il programma in cui si concreta il bene – ancorché sia riproducibile anche su supporto cartaceo – è concepito essenzialmente per l'utilizzo in ambito elettronico e digitale. Ecco che allora l'equivoco citato in precedenza (la confusione tra "intangibilità" e natura immateriale dei beni) appare essere l'indice rivelatore di una situazione che connota la realtà economica contemporanea, ovvero il sempre più frequente intersecarsi della disciplina impositiva dei beni digitali con quella dei beni immateriali laddove questi ultimi si estrinsechino in forma digitale. E non

potrebbe essere diversamente, visto che le creazioni intellettuali in quanto oggettivazione giuridica di un'astrazione (il pensiero umano) sono particolarmente idonee a tradursi in forma digitale e a circolare in forma telematica attraverso la Rete. Il punto assume notevole rilevanza teorica e pratica, poiché non è infrequente che il sovrapporsi di bene digitale e bene immateriale porti il legislatore ad adottare soluzioni che sacrificano la coerenza del disegno impositivo alla necessità di superare i problemi pratici e concettuali che sorgono nell'ambito del commercio telematico. In effetti (v. *infra*), la realtà digitale esprime due diversi aspetti: il bene digitale in sé (in quanto esemplare dotato di una sua autonoma valenza economica e giuridica) e la forma digitale, che costituisce il contenente (o, se si preferisce, la modalità di estrinsecazione) del bene immateriale (la creazione intellettuale tutelata). E proprio la modalità di estrinsecazione del bene immateriale nel formato digitale comporta talvolta deviazioni dal regime fiscale che usualmente è previsto per le operazioni di trasferimento del diritto sul bene immateriale nel commercio *off line* e difficoltà nell'individuazione della natura dell'operazione e del diritto realmente trasferito.

Lo testimoniano la scelta effettuata dal legislatore comunitario con riferimento alle operazioni *on line* rilevanti ai fini IVA,¹⁶⁷ tutte ricomprese dall'art. 56, par. lett. *k*) della direttiva n. 2006/112/CE¹⁶⁸ (di seguito direttiva IVA) tra le prestazioni di servizi, e i problemi interpretativi determinati dalla normativa italiana di recepimento della direttiva sull'IVA che, mentre da un lato include

¹⁶⁷ Ancorché il presente lavoro si incentri sull'imposizione diretta, un quadro della problematica di cui si sta discutendo non sarebbe completo se non si desse atto di alcuni risvolti che afferiscono a tale tributo, in relazione sul quale l'e-commerce e le connesse tematiche della tassazione dei beni digitali ed immateriali hanno avuto un notevole impatto in termini di modalità di funzionamento.

¹⁶⁸ Nel definire il requisito di territorialità delle prestazioni di servizi fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, la direttiva n. 112 del 2006 vi include al par. 1 lett. *k*) i servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'allegato II alla direttiva, che a sua volta si concreta in un'esemplificazione non tassativa che comprende: 1) fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature; 2) fornitura di software e relativo aggiornamento; 3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; 4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; 5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza. L'art. 7, par. 1, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, individua una nozione generale di prestazione di servizi tramite mezzi elettronici (già riportata par. 1 di questo capitolo), indicando (per maggior chiarezza) alcune fattispecie che debbono ritenersi incluse in tale nozione (par. 2) ed altre che debbono ritenersi escluse (par.3). Inoltre, all'Allegato I del regolamento si compie un'ulteriore esemplificazione di ciascuna delle fattispecie individuate nei punti da 1 a 5 dell'allegato II della direttiva n. 2006/112/CE.

tutte le cessioni di beni immateriali (*on line* ed *off line*) tra le prestazioni di servizi ex art. 3, n. 2, del d.p.r. n. 633 del 1972,¹⁶⁹ dall'altro consentirebbe di qualificare le cessioni di esemplari di beni digitali (in cui si estrinseca un bene immateriale)¹⁷⁰ come cessioni di beni ai sensi dell'art. 2, comma primo, del d.p.r. n. 633 del 1972.

In tal caso – infatti – il bene trasferito, costituito da una sequenza di impulsi elettrici (in forma di *byte*) è "materiale" (v. *infra*) e dunque suscettibile di rientrare tra gli atti a titolo oneroso che importano il trasferimento della proprietà di «*beni di ogni genere*».¹⁷¹

Ancorché la recente emanazione del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 sull'IVA, abbia chiarito per il futuro in modo inequivocabile che la fornitura di prodotti digitali in generale – compresi *software*, le loro modifiche ed aggiornamenti – rientra tra le prestazioni di servizi elettroniche, è opportuno esaminare in dettaglio il problema citato, sia per la rilevanza che assume nell'ambito del tema in oggetto che per il rilievo interpretativo che tale questione conserva per il passato, posto che gli effetti l'"interpretazione autentica" del regolamento risulta giuridicamente vincolante solo a decorrere dalla data della sua entrata in vigore.¹⁷²

L'art.2 del d.p.r. n. 633 del 1972 qualifica come cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà o la costituzione di diritti parziali su beni di ogni genere.¹⁷³

Senonché, l'art. 2 non definisce ciò che deve intendersi per bene e, d'altra parte, l'art. 14 della direttiva 2006/112/CE non definisce la nozione di bene materiale,¹⁷⁴

¹⁶⁹Coerentemente con quanto stabilito dall'art. 25, lett. a) della direttiva IVA, secondo cui «*Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti: a) la cessione di beni immateriali, siano o no rappresentati da un titolo;(…)*».

¹⁷⁰ Si pensi all'acquisto di un *software* standardizzato ad uso privato o aziendale.

¹⁷¹Come posto in luce dalla dottrina, tale opzione interpretativa sarebbe teoricamente percorribile per l'imperfetto recepimento della direttiva IVA nel nostro ordinamento (v. *infra*).

¹⁷²Come espressamente affermato al considerando (2) del regolamento citato, le disposizioni di tale atto comunitario «*non compromettono la validità della legislazione e dell'interpretazione precedentemente adottate dagli Stati membri.*» (i.e. non si estendono al periodo anteriore alla sua entrata in vigore).

¹⁷³ Sulla diversità tra le nozioni di cessioni di beni emergenti dal raffronto tra quanto previsto dalle direttive comunitarie, dalla legge delega e da d.p.r. n. 633 del 1972 si vedano, *inter alia*, P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, pagg. 6-18 e, G. MELIS, *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Direttiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. trib.* n. 3 del 2001, in banca dati *fisconline*.

anche se al par. 2 afferma che tra i beni (che possono formare oggetto di cessione) rientrano i «beni materiali, l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili».

Pertanto, con riferimento ai beni digitali si era posto il problema della loro collocabilità o meno nell'alveo dei beni materiali o immateriali da cui, come è intuibile, discendono importanti conseguenze, poiché l'applicazione delle norme che regolano la cessione di beni nel sistema dell'imposta si riflette sul profilo della territorialità dell'operazione, sull'imponibilità delle cessioni all'esportazione e sulle operazioni intracomunitarie.

Il punto è che la natura immateriale dei beni digitali non è affatto pacifica. Le opinioni sono assai variegata e vanno da chi evince la materialità del *software* dalla sua capacità di modificare il bene nel quale esso è incorporato, ossia l'*hard disk* del PC o altro supporto rimovibile (quale poteva essere il vecchio *floppy disk* o le cc.dd. "penne" USB che fungono da *driver*) nel quale sono immagazzinati i dati scaricati dalla Rete,¹⁷⁵ a chi invece rileva la sua immaterialità dalla presenza di tratti tipici delle creazioni intellettuali, quali l'inconsumabilità del *software* e la sua possibilità di utilizzo contestuale da un numero indefinito di persone senza che ne sia ridotta o pregiudicata l'utilità ritraibile da ciascuno.¹⁷⁶

In realtà, come abbiamo chiarito in precedenza, la tendenza a sovrapporre la nozione di bene immateriale alla c.d. dematerializzazione o – comunque – ad usare il termine bene immateriale come endiadi per definire ciò che non può

¹⁷⁴ Ai sensi dell'art. 14, par. 1, della direttiva citata «Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.». Sulla diversa portata della norma interna e della norma comunitaria si era già espressa P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pag. 73.

¹⁷⁵ Ritengono ad esempio che la materialità sia un tratto caratterizzante della nozione di software, P. BIDLINSKY, *Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig?*, in *Archiv für die civilistische Praxis*, 1998, pag. 306, ed E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in "Riv. dir. trib.", 1999, pagg. 602, e seguenti, il quale osserva nel bene digitale manca la tangibilità, ma non la "fisicità" del bene: «(...) ciò che muta rispetto al commercio tradizionale è il solo corpus mechanicum, il mezzo attraverso cui sono resi disponibili».

¹⁷⁶ Cfr. R. BORRUSO, *La tutela giuridica del software*, Milano, 1999, pag. 4; sostanzialmente nello stesso senso M. WEINHOFER, *Neue Entwicklungen bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des elektronischen Geschäftsverkehr auf nationaler und internationaler Ebene*, in "Deutsches Steuerrecht", 1998, pag. 1540 (che ricollega particolare rilevanza alla inconsumabilità, la "Verbrauchbarkeit", del software). Da notare, infine, il *Bundesfinanzhof* tedesco, con sent. 3 luglio 1987, III R 7/86 (in *Bundessteuerblatt*, 1987, II, pagg. 728 e seguenti), ha qualificato il software standardizzato come bene ricompreso tra i diritti sulla proprietà intellettuale.

essere toccato discende probabilmente da un equivoco di fondo causato (probabilmente) di una malintesa lettura della distinzione di origine romanista tra beni tangibili e intangibili.¹⁷⁷

Se è vero che il mezzo attraverso il quale si esteriorizza l'opera non è "tangibile", non è corretto parlare di immaterialità in quanto il formato digitale rappresenta un diverso modo di esteriorizzazione del bene, parimenti fisico.

Impostato in questi termini il profilo fattuale, il passaggio successivo è l'esatta qualificazione dello strumento, ossia del "supporto digitale", che consente l'esteriorizzazione del bene immateriale.

Orbene, autorevole dottrina¹⁷⁸ si era chiesta se la concatenazione specifica di *byte* in cui si estrinseca l'opera dell'ingegno nel trasferimento telematico potesse qualificarsi come bene e aveva risposto positivamente al quesito. Rilevato che «dalla definizione [di bene di cui all'art. 810 cod. civ., ossia della cosa che può formare oggetto di diritti] può trarsi la nozione di bene giuridico in generale,

¹⁷⁷ Il punto è rilevato anche da E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, op. cit., pagg. 609-610. In effetti il problema della oggettivazione giuridica di entità astratte, anche se era imposto da esigenze concrete, era stato intuito dai giuristi romani, i quali avevano ben presente che l'oggetto del diritto non è sempre una entità corporea. In conseguenza di ciò enunciarono la nota distinzione tra *res corporales* e *res incorporales* (*Gai. Inst.*, II, *'Quaedam praeterea res corporales sunt, quaedam. incorporales, Corporales hae quae tangi possunt, velut fundus homo vestis aurum argentum et denique aliae res innumerabiles, incorporales sunt quae tangi non possunt, qualia sunt ea quae jure consistunt, sicut hereditas usuctu'* «*obligationes quoquo modo contractae* s.). Tuttavia si attribuì alle seconde un contenuto diverso da quello che attualmente si riconosce, comprendendovi i diritti ed ignorando le entità intellettuali che oggi sono tutelate. La distinzione venne basata originariamente sulla mancanza di conoscibilità della *res* per mezzo dei sensi strumentalmente al fine di dividere il patrimonio in cose corporali (proprietà) ed incorporali (altri diritti). Cfr. M. ARE, *Beni immateriali*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. V, Milano, 1959, pag. 244-245. Più di recente cfr. M. TALAMANCA, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990, pag. 383 e A. GUARINO, *Diritto privato romano*, X ed., Napoli, 1994, pag. 337. L'altra ragione che può aver contribuito ad affrontare il tema in una prospettiva non aderente ad una corretta impostazione della problematica dal punto di vista concettuale e metodologico risiede probabilmente nel fatto che la tipologia di beni che possono essere acquistati e trasferiti attraverso il commercio elettronico diretto è costituita da prodotti (libri, brani musicali, film o *software*) che costituiscono in qualche modo estrinsecazione di alcune delle opere dell'ingegno, le quali per loro natura consentono di separare l'aspetto fisico (il *corpus mechanicum*) dall'idea (il *corpus mysticum*) senza che il bene trasferito perda la sua intrinseca utilità. Si tratta, in buona sostanza, degli stessi beni estrinsecazione di opere dell'ingegno tutelate dalla legge sul diritto d'autore, 22 aprile 1941, n. 633, ad eccezione delle opere della scultura e di alcune opere della pittura (le statue o a quadri realizzati su supporti diversi da quelli informatici).

¹⁷⁸ M. GIORGI, *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.* n. 3 del 1999, in banca dati fisconline.

*inteso come qualsiasi entità materiale o ideale giuridicamente rilevante»,*¹⁷⁹ che nella nozione di bene giuridico rientrano sia i beni materiali che immateriali e che quelli materiali si identificano nelle cose del mondo fisico percepibili con i sensi o strumenti materiali,¹⁸⁰ ne aveva dedotto che nulla osterebbe alla qualificazione del *byte* come bene materiale, che consta di impulsi elettrici, magnetici, ottici, percepibili attraverso una serie di strumenti (il modem e il computer).

In particolare, se il *byte* può essere considerato un bene materiale le cui sequenze predeterminate (i *files*)¹⁸¹ sono trasmissibili tramite la rete per mezzo di impulsi elettrici, non dovrebbero esservi ostacoli nell'ammettere che la loro trasmissione in via telematica configura una cessione di beni ai sensi dell'art. 2 del d.p.r. n. 633 del 1972 quando la loro sequenza individua un bene digitalizzato (un brano musicale, un libro, un filmato, etc.) che "viaggia" in rete in pacchetti I.P.¹⁸² e la cui decodifica a destinazione (tramite modem e PC) consente la fruizione del prodotto acquistato.

Tale impostazione, corretta in un'ottica interpretativa legata al dato normativo nazionale, portava però ad una conclusione contrastante con l'art. 25, lett. a), della

¹⁷⁹ C.M. BIANCA, *Diritto civile, La proprietà*, Milano, 1999, pag. 49. Cfr. F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna (Ed. Provv.), pag. 37, per il quale il concetto di bene nell'Iva coincide con quello della legge civile.

¹⁸⁰ C.M. BIANCA, *Diritto civile, La proprietà*, op. cit., pag. 51; sul punto cfr. anche FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, pag. 74.

¹⁸¹ Il *file* può definirsi come un insieme omogeneo e organizzato di dati che possono essere elaborati tramite computer. Si tratta della struttura principale in cui il computer archivia dati e programmi che elabora. Nel *file* possono essere archiviate le informazioni eterogenee (una lista di istruzioni, un testo scritto, un archivio di dati, un'immagine, una sequenza di suoni, etc.). I *file* a loro volta risultano costituiti da una sequenza complessa di *byte* registrati su un supporto fisico.

¹⁸² La trasmissione di dati tramite internet avviene in via telematica attraverso l'adozione di protocolli di trasmissione dei dati denominati TCP/IP (*Transmission Control Protocol/Internet Protocol*), che si basano sulla tecnica di commutazione di "pacchetti". Il flusso cifrato dei dati (che compongono il prodotto digitale) viene suddiviso in pacchetti contrassegnando ciascuno di essi con un'intestazione particolare (composta da un'informazione che indica il loro ordine di creazione e quello che bisognerà seguire per ricomporli all'arrivo) e una somma di verifica (un numero utilizzato per accertare l'eventuale presenza di errori). Ciascun pacchetto comincia inoltre con le istruzioni d'indirizzamento previste dalla normativa IP, una notazione che corrisponde a quella utilizzata per le buste cartacee: nome mittente, nome destinatario, e indirizzi di entrambi. Arrivato a destinazione, il modem (abbreviativo di modulatore-demodulatore) "decifra" l'indirizzo e consente l'"apertura" del pacchetto a destinazione. Anche in altri settori del diritto, la tecnica di trasmissione dei dati attraverso i "pacchetti" assume notevole rilevanza giuridica. Cfr., a titolo meramente indicativo alla disciplina dei nomi a dominio. V., ad esempio, L. RUGGERI, *I Domain name*, in AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, a cura di D. Valentino, Napoli, 2011, pagg. 90-92, che in nota 25 si diffonde sui profili tecnici.

direttiva IVA che, come si è detto, qualifica come prestazioni di servizi le operazioni svolte nelle forme del commercio elettronico diretto.¹⁸³

Sarebbe stato opportuno che nel recepire la direttiva fosse stata prevista una definizione di “*prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici*” ricavata dall’allegato alla direttiva o che si fosse precisata l’espressione “beni immateriali” recata nell’art. 2, al fine di escludere dalla disciplina della cessione di beni immateriali le transazioni rientranti nell’e-commerce diretto.¹⁸⁴ Così non è stato, anche se ora, l’art. 7, par. 2, lett. a), del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, introduce un elemento di certezza per il futuro.

Infatti, tale disposizione, finalizzata ad evitare l’insorgere o il perpetrarsi di divergenze interpretative relative a particolari nozioni e profili della direttiva IVA, ha finalmente stabilito in modo espresso ed inequivocabile che «*la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti*» rientra nell’ambito applicativo delle prestazioni di servizi elettroniche.

Tornando a considerazioni più generali, emerge come in ambito Iva vi sia un ribaltamento dell’ottica che connota la qualificazione e la tassazione dei beni immateriali propria dell’imposizione diretta, poiché non si ha riguardo alla natura (immateriale o materiale) del bene ma alle modalità di effettuazione dell’operazione. Infatti, se l’operazione avviene on line, ossia con le modalità del commercio elettronico diretto, essa (a prescindere dal fatto che si trasferisca un libro in formato “*Pdf*” o il diritto di sfruttamento di un’opera letteraria) costituirà sempre una prestazione di servizi, mentre se l’operazione ha luogo *off line*, potrà configurarsi anche come cessione di beni (come avviene con la cessione del libro in formato cartaceo o in cd-rom). Pertanto, all’interno dell’unica ampliata categoria dei beni immateriali coesistono due criteri distintivi per differenziare i beni dai servizi e si confondono due piani concettuali che invece sarebbero distinti se si avesse riguardo solo ai diritti trasferiti con la transazione, poiché una cosa è

¹⁸³Cfr. R. MICELI, *La territorialità Iva delle operazioni telematiche*, in *Rass. Trib.* n. 2 del 2004, pag. 600, per la quale «*secondo la direttiva tutte le operazioni svolte telematicamente devono essere trattate come prestazioni di servizi con l’utilizzo dei criteri di territorialità predisposti per le stesse e nessuno spazio deve residuare alla disciplina della cessione dei beni.*».

¹⁸⁴ Così R. MICELI, *op. cit.*, pag. 600.

acquistare un libro, un'altra i diritti di sfruttamento economico dell'opera letteraria.¹⁸⁵

Ovviamente il punto non si presta a semplificazioni riduttive e sbrigative.¹⁸⁶ ma è evidente che la "smaterializzazione" (*rectius*: la digitalizzazione) del bene immateriale gioca un ruolo determinante nella qualificazione dell'operazione svolta in via telematica e, dunque, in ultima analisi, nella disciplina complessiva del bene (sul piano della territorialità, del momento di effettuazione dell'operazione, o, nelle imposte dirette, al fine di individuare il periodo d'imposta in cui ricorre il criterio della competenza economica *ex art.* 109, comma 2, lettere a) e b), del t.u.i.r).

Si torna quindi al tema dell'idoneità delle esistenti categorie concettuali del diritto tributario a regolamentare il commercio elettronico, come testimonia il fatto che la dottrina tributaria si chiede se l'inclusione nella categoria delle prestazioni di servizi delle operazioni *on line* rilevanti ai fini IVA non testimoni piuttosto la perdita di rilievo (sul piano pratico e teorico) della distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi.¹⁸⁷

Con tutta probabilità, il nodo della questione è da ricercarsi nell'essenza delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, che si connotano per il fatto di collegarsi in misura prevalente – rispettivamente – ad un *dare* e ad un *facere*. Tale distinzione, che sfuma in taluni casi anche nella realtà giuridica dei rapporti contrattuali che connotano l'economia tradizionale (si pensi alla riduzione delle divergenze di trattamento fiscale – ai fini IVA – tra vendita e appalto di servizi, nel quale confluiscono aspetti del *facere* e del *dare*, della *locatio operis* e della

¹⁸⁵V. anche il Tesoro americano (v. Department of Treasury, U.S.A., *Selected tax policy implications of global electronic commerce*, novembre 1996): poiché tutti i prodotti digitalizzabili sono tutelati dalla legislazione sui diritti d'autore su opere artistiche o letterarie, ciò che connota il contenuto di una transazione su *Internet* è l'analisi dei diritti che sono trasferiti per il suo tramite, i quali soltanto vanno considerati ai fini della qualificazione delle operazioni.

¹⁸⁶Come dimostra il caso della pellicola cinematografica, bene non digitale il cui trasferimento è indissolubilmente legato allo sfruttamento del diritto sul bene immateriale, che rende possibile la sua proiezione in sale cinematografiche, citato da autorevole dottrina. Cfr. G. TABEL, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 69, il quale osserva che «*In tale ottica, la disciplina IVA sulla circolazione del diritto di autore assorbe quella sulla circolazione del mezzo di espressione della creazione intellettuale*», e che in nota 57 cita a conferma della sua tesi la risalente nt. 10-1-1975 n. 503073 della Dir. gen. tasse (*Boll. trib.*, 1975, pag. 475) che ha riconosciuto la strumentalità dell'acquisto del bene materiale rispetto al fine dello sfruttamento dei relativi diritti.

¹⁸⁷E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, op. cit., pag. 612.

locatio operarum),¹⁸⁸ diventa particolarmente evidente nel commercio *on-line*, in cui la fruibilità del bene necessita di attività che rendono configurabile la fattispecie secondo moduli assai diversificati.

In tal senso è paradigmatico il servizio c.d. di *downloading*,¹⁸⁹ che consiste in una prestazione di *facere* e che potrebbe essere inquadrato tanto tra le prestazioni accessorie ad un'obbligazione principale di trasferire la proprietà sul bene digitale, già intervenuto per effetto del consenso validamente prestato dalle parti, quanto come autonoma prestazione di servizi.¹⁹⁰ Ancora, si pensi alla cessione del *software*, in relazione ai quali non a caso la giurisprudenza tedesca ha distinto tra contratto di appalto di servizi e contratto di compravendita a seconda che esso abbia ad oggetto – rispettivamente – un prodotto personalizzato o standardizzato.¹⁹¹

Tale "fluidità" circa la possibilità di configurare variamente le citate operazioni comporta che sia difficile individuare una linea netta di separazione tra l'obbligo di trasferire qualcosa (il *dare*) e quello di compiere una determinata prestazione (il *facere*), il che spiega perché spinta da esigenze prettamente pragmatiche (non disgiunte da considerazioni "politiche")¹⁹² l'UE abbia privilegiato il più

¹⁸⁸ A titolo indicativo v. Comm. Trib. Centrale, 10 maggio 1996, n. 2274, in *Boll. trib.*, 1997, pagg. 1393 e seguenti, con nota di L. GRANELLI, *Vendita e appalto nell'Iva: la progressiva riduzione delle divergenze tra cessioni di beni e prestazioni di servizi*.

¹⁸⁹ E che figurativamente si può descrivere come quel servizio che consente l' "estrazione" del bene digitale dal "pacchetto" con cui esso è stato trasmesso per via telematica all'utente. Da notare che la direttiva. Occorre precisare che la prestazione di servizi gratuita (non a titolo oneroso) non assume rilevanza ai fini Iva (cfr. l'art. 3, 1° comma del d.p.r. n. 633 del 1972 che recepisce la direttiva 2006/112/CE) per cui il *downloading* gratuito di dati è fuori del campo di applicazione dell'Iva.

¹⁹⁰ Su tale posizione, assunta sia dal Fisco tedesco che dal legislatore di alcuni Stati USA, cfr. capitolo V.

¹⁹¹ Sul punto SCOGNAMIGLIO, *La giurisprudenza tedesca in materia di contratti aventi ad oggetto beni o servizi informatici*, in *Dir. inf.*, 1988, 593 ss. Il punto è sottolineato da E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, pag. 606, il quale osserva altresì come la cessione richieda l'individuazione di un bene e della sussistenza di un diritto di proprietà sullo stesso, il che risulta difficile da compiere operando con gli strumenti tradizionali offerti dal diritto tributario. Da ciò la tendenza del legislatore comunitario (e nazionale) a rifugiarsi nella *categoria-omnibus* della prestazione di servizi, che per il suo riferimento generico al *facere* è onnicomprensiva. In realtà alla scelta di politica legislativa non furono estranee valutazioni di politica economica e commerciale (v. capitolo I, par. 6.3).

¹⁹² V. par. 6.3 sulla posizione assunta dall'UE nella comunicazione del 1998 stilata per la Conferenza intergovernativa di Ottawa, in cui si evidenziava la necessità di configurare tutte le operazioni di commercio elettronico dirette poste in essere da operatori economici situati in Stati extra UE nei confronti di committenti UE come prestazioni di servizi e di adottare il criterio di

rassicurante (e comodo) inquadramento di tutte le operazioni svolte *on line* nella categoria generale (e residuale) delle prestazioni di servizi, pur in assenza di una giustificazione teorico-sistematica soddisfacente.¹⁹³

In termini più generali, il problema investe – per la verità – la stessa genesi della distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi e l'enfasi eccessiva che è stata posta su tale dicotomia proprio dal diritto tributario.

Come è stato rilevato da chi ha maggiormente approfondito il punto, tale enfasi è stata data proprio dal sistema fiscale ai fine di individuare con maggiore puntualità tempi e modi dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, soprattutto con il passaggio a modalità più complesse di attuazione del prelievo tributario.¹⁹⁴

La stessa dottrina ha rilevato come le prestazioni di servizi siano sempre più spesso ricomprese tra i beni in senso giuridico ed ha sottolineato come tale profilo si inserisca nel più ampio problema del corretto inquadramento fiscale delle *cc.dd. new properties*. E' emblematica l'affermazione della stessa Amministrazione finanziaria secondo cui il diritto di credito ad una prestazione di servizi (più precisamente: il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva di un calciatore) costituisce un'attività di natura immateriale che ai fini della determinazione del reddito d'impresa va qualificato dalla società proprietaria del c.d. "cartellino" (i.e. della società cessionaria del contratto di lavoro ai sensi dell'art. 5 della l. n. 91 del 1981) come bene immateriale strumentale il cui costo è deducibile ex art. 103, comma 2, del t.u.i.r.¹⁹⁵

territorialità del perfezionamento della fattispecie impositiva nel luogo di residenza del committente.

¹⁹³ Il punto è stigmatizzato da E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario...*, op. cit., pag. ..., il quale osserva che la scelta estensiva a favore di una sola categoria sembra essere «*indice di un disagio che non si vuole palesare, poiché porta all'abbattimento del dualismo beni/servizi. Quando infatti si sostiene che il commercio elettronico è comunque da considerarsi prestazione di servizi (o cessione di beni) si rifiuta implicitamente la necessità della distinzione, pur mantenendola in vigore (e si tace, per disagio, il fatto che la categoria non prescelta rimane inutilmente in piedi come vuoto simulacrum).*».

¹⁹⁴ Cfr. M.C. PIERRO, *I nuovi beni nel sistema fiscale: riflessioni anche alla luce delle imminenti riforme (fiscale e societaria)*, reperibile in <http://eco.uninsubria.it/dipeco/documenti/SecondaGiornataDip/presentazionepierro.pdf>.

¹⁹⁵ La Risoluzione è riportata alla nota 155.

CAPITOLO II

LE SCELTE DI POLITICA FISCALE NELLA DISCIPLINA DEL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO. GLI EFFETTI DELLA DIGITALIZZAZIONE E DELL'IMMATERIALITÀ DEI BENI COMMERCIAI IN RETE SULL'ESERCIZIO DELLA POTESTÀ IMPOSITIVA

1. I temi che pone il commercio elettronico in ordine al trattamento fiscale dei beni immateriali e dell'attività "dematerializzata". L'inquadramento del tema nell'ambito dei principi generali della tassazione. La dicotomia tra criterio impositivo della fonte e della residenza. 2. L'approccio alla regolamentazione tributaria del fenomeno da parte dei governi e delle organizzazioni internazionali. Tra "*status quo approach*" e "*revolutionary approach*". Il contributo dei governi e delle organizzazioni internazionali allo studio delle problematiche fiscali del commercio elettronico. 2.1 La posizione degli USA. 2.2 La posizione dell'OCSE nell'imposizione diretta. Le ipotesi di modifica del modello convenzionale per l'adeguamento alle esigenze dell'e-commerce: *status quo approach vs. revolutionary approach*. L'adozione dello *status quo approach* 2.3 La posizione dell'UE nella prospettiva dell'imposizione indiretta. 3. Il c.d. *revolutionary approach* e la "*bit tax*" come imposizione alternativa nel quadro dell'imposizione indiretta dell'e-commerce. L'ipotesi di tassare l'e-commerce investendo i *provider* del ruolo di "intermediari".

1. I temi che pone il commercio elettronico in ordine al trattamento fiscale dei beni immateriali e dell'attività "dematerializzata". L'inquadramento del tema nell'ambito dei principi generali della tassazione. La dicotomia tra criterio impositivo della fonte e della residenza.

L'esame compiuto al capitolo precedente in ordine alle molteplici novità (e criticità) che ha portato con sé la *new economy* in termini di opportunità e di cambiamento del c.d. *business model*¹⁹⁶ delle imprese spingono finalmente a domandarsi quale sia il loro impatto dal punto di vista fiscale. Si è accennato alla disintermediazione che consegue all'e-commerce, che comporta la scomparsa o il sostanziale ridimensionamento delle figure dei sostituti d'imposta,¹⁹⁷ i quali nella *old economy* rivestono un ruolo importante nello svolgimento di attività di accertamento e di riscossione per conto dello Stato.

¹⁹⁶ Si parla di passaggio dal c.d. "*bricks and mortar model*" al "*clicks model*" o a modalità di organizzazione dell'impresa in cui l'attività commerciale svolta *off line* e *on line* convivono integrandosi, come nel settore della grande distribuzione di beni di largo consumo. A tal proposito si parla di "*clicks and bricks model*".

¹⁹⁷ Sul tema della sostituzione d'imposta e sul suo ruolo nell'ottica dell'economia tradizionale v. tra tanti, DE MITA, *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. It.*, XVII, pagg. 998 e seguenti; nonché, nella manualistica, *inter alia*, A FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pag. 247 e seguenti.

Si accennato altresì alla minore importanza che assume la presenza fisica in uno Stato estero, posto che un sito *web* consente la commercializzazione di beni e servizi senza necessità di avere una stabile organizzazione, il che determina la necessità di "intercettare" i flussi di reddito che l'impresa consegue da tale attività non solo nello Stato della fonte ma anche in quello di residenza dell'impresa.

In un'ottica prettamente tributaria, il problema taglia trasversalmente profili fiscali nazionali, di diritto tributario internazionale¹⁹⁸ e comunitario ma, data la vocazione globale dell'e-commerce, è indubbio che il quesito di maggior rilevanza riguarda la ripartizione della potestà impositiva tra Stati. Lo studio della disciplina fiscale da riservare agli scambi realizzati mediante l'uso delle nuove tecnologie ripropone anche in questo caso il tema dell'applicabilità o meno a tali operazioni delle regole e delle categorie tradizionali del diritto tributario.¹⁹⁹ In altri termini, con riguardo al commercio elettronico ci si domanda, innanzitutto, «...*in che modo applicare concetti pensati per un'economia di calce e mattoni e per transazioni dotate di un profilo distinto e visibile sulla tradizionale piazza di mercato in un'economia virtuale, il cui le categorie geografiche consolidate e le categorie di reddito vengono offuscate dalle nuove tecnologie...*;» ovvero «*in che modo si possano applicare all'economia di domani i criteri di collegamento e le regole di determinazione del profitto elaborato per l'economia di ieri*». ²⁰⁰

A ben vedere, però, non si tratta di problemi nuovi ma di questioni già esaminate da rivisitare in una nuova prospettiva.

Infatti, il tema del *genuine or reasonable link* che deve esistere tra una persona fisica o un ente diverso dalla persona fisica con uno Stato al fine di giustificare la tassazione presso quest'ultimo costituisce anche in questo ambito uno dei punti

¹⁹⁸Cfr., ad esempio l'OCSE nel citato documento del 2005 (pag. 6, punto 6), laddove si osserva che in tema di trattati contro le doppie imposizioni «*Whilst the development of such new business models based on new information technologies illustrates the significant changes in the way that business is carried on, the question is whether and to what extent the existing tax treaty rules can deal appropriately with these changes or will require modification*».

¹⁹⁹E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv.dir.trib.*, 1999, I, 595; V. FICARI, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 870.

²⁰⁰L. HINNEKENS, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001, 9.

cruciali dell'esercizio della potestà impositiva, specie in relazione alle imposte dirette.²⁰¹

Il diverso livello d'intensità del legame fiscalmente rilevante ai fini dell'esercizio della *tax jurisdiction* può determinare la tassazione dell'intero reddito o di quella parte di esso che viene prodotto (*i.e.* : che in base all'ordinamento tributario statale si considera prodotto) nel territorio dello Stato. A tale proposito è nota la dicotomia che esiste tra gli Stati che applicano il principio della tassazione su base territoriale e quelli che (e sono la gran parte) applicano la tassazione su base mondiale, in cui assume rilevanza il luogo in cui è situata la residenza fiscale del soggetto passivo del tributo.²⁰²

²⁰¹ Con ciò non si intende prendere parte alla discussione sull'esistenza o meno in punto di diritto tributario internazionale di una norma consuetudinaria che stabilisca la necessità di collegare l'esercizio della potestà impositiva statale all'esistenza di un legame qualificato ed "effettivo" (di natura personale o reale) tra lo Stato e il soggetto passivo d'imposta (per una ricostruzione della tematica v., *inter alia*, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 212; G.C. CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, IV, Torino, 1989, pag. 643; C. SACCHETTO, *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, pag. 324 ss.). Si vuole solo prendere atto della necessità, sentita sia dalla maggior parte degli Stati che dalle principali organizzazioni internazionali e sovranazionali (OCSE ed UE) di approdare a criteri condivisi (ancorché opinabili) e possibilmente equi di ripartizione della potestà impositiva tra Stati, anche per risolvere i complessi problemi che pone la fiscalità nel commercio telematico. Il che postula il raggiungimento di un consenso il più ampio possibile a livello internazionale sui *link* che siano considerati "*reasonables*" ai fini della tassazione di redditi che presentano "elementi di estraneità" rispetto al singolo ordinamento giuridico statale.

²⁰² Sul dibattito tra tassazione su base mondiale e su base territoriale v., *inter alia*, C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transazionale*, Padova, pag. 62 ss., e B. ARNOLD, *The taxation of controlled foreign corporations: an international comparison*, in *Canadian Tax Paper*, n. 78, 1986, pag. 68 ss. Sulla tendenza di alcuni Stati industrializzati verso forme di tassazione territoriale del reddito v. G. MARINO, *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, t. 2, Padova, 1997, pag. 843 ss. In termini assai generali, si può affermare che chi sostiene il principio della tassazione su base mondiale enfatizza il fatto che soddisfa i principi di equità orizzontale (postula l'eguale tassazione di contribuenti aventi eguale reddito), di equità verticale (una diversa tassazione dei contribuenti con redditi di diversa entità) e di efficienza economica (poiché la tassazione è neutrale rispetto al luogo in cui il capitale è investito). Per contro, chi sostiene il principio di territorialità rileva che esso è preferibile per la sua semplicità applicativa, perché incentiva ad investire nvestire all'estero, perché soddisfa il c.d. principio del beneficio (il reddito è tassato nel territorio laddove esso sorge grazie anche alle infrastrutture e i servizi pubblici ivi disponibili), perché consente un'efficiente allocazione dei fattori produttivi (premettendo di competere a parità di armi sui mercati esteri), e perché si connota per alcune caratteristiche antielusive (tale potrebbe essere considerato il fatto che non viene ammesso il consolidamento delle perdite estere, corollario dell'applicazione del principio del beneficio). Storicamente la tassazione su base territoriale e la c.d. *worldwide income taxation* è propugnata, rispettivamente, dagli Stati in via di sviluppo "importatori netti di tecnologia" (tra cui spiccano i Paesi dell'America latina: cfr. G. MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'ipotesi sui redditi. Profili critici ed ipotesi ricostruttive*, Roma, 2008, pag. 26 ss, cui si rinvia per la bibliografia) e da quelli industrializzati "esportatori netti di tecnologia".

L'evoluzione e lo sviluppo progressivo dei rapporti economici internazionali fino ai giorni nostri, in cui si inserisce il fenomeno della c.d. *new economy*, legato all'ampio utilizzo di internet e, più in generale, delle nuove tecnologie, ha segnato una parallela evoluzione del diritto tributario sul piano delle forme di esercizio e dell'estensione della potestà impositiva statale.

Non è questa la sede per approfondire un punto su cui la dottrina si è ampiamente diffusa. Tuttavia, pur con i necessari distinguo, si può affermare che fin dalla prima rivoluzione industriale il “baricentro” della tassazione delle attività economiche si è progressivamente spostato da profili prettamente "territoriali" e reale, corollario di un'economia in cui gli scambi internazionali erano ancora relativamente poco sviluppati e in cui parte consistente della ricchezza nazionale derivava dalla rendita fondiaria (e dunque da beni immobili) ad una prospettiva "mondiale" e personale, in cui la tassazione del reddito dell'impresa ovunque prodotto ha consentito di "seguire" il reddito e, più in generale, la ricchezza prodotta dal singolo contribuente anche oltre i confini nazionali.²⁰³

Parallelamente, l'imposizione indiretta non è affatto scomparsa ma ha subito un processo di razionalizzazione, evolvendosi in quell'Imposta sul valore aggiunto che ha sostituito in gran parte degli Stati le preesistenti imposte plurifase cumulative a cascata, inidonee a garantire la neutralità dell'attività d'impresa sotto il profilo organizzativo.

In questo periodo, le novità portate dal commercio elettronico si sostanziano non solo nei riflessi fiscali della forma (digitale) dei beni e delle loro modalità di commercializzazione (su cui v. più avanti), ma anche nel processo di rarefazione che subisce (almeno in ambito comunitario) il legame con lo Stato in cui vengono localizzati gli elementi materiali e immateriali (l'*hardware* ed il *software*) necessari alla fornitura di servizi tramite internet, ossia ciò che la direttiva sul commercio elettronico (la n. 2000/31/CEE) definisce come la "*tecnologia di supporto*".

In effetti, la sempre maggiore automatizzazione dell'attività svolta dagli elaboratori elettronici (che nel caso in cui siano utilizzati i cc. dd. *software* intelligenti si traduce in un apporto che simula per molti versi il ragionamento

²⁰³C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *Rass. trib.* n. 3 del 2000, in banca dati *fisconline*.

umano e ne fa qualcosa di più di un mero esecutore di *input* provenienti dall'uomo) porta a chiedersi quando localizzazione della citata tecnologia di supporto presso uno Stato porti a qualificare quest'ultimo come lo Stato della fonte in cui è situata una stabile organizzazione dell'impresa non residente o – nell'ottica dell'esercizio delle libertà economiche fondamentali sancite dal TFUE – come il luogo di stabilimento dell'impresa costituita secondo l'ordinamento di un altro Stato membro.²⁰⁴ Detto diversamente, occorre chiedersi se la presenza della tecnologia di supporto in uno Stato integri un *genuine or reasonable link* che consenta di ritenere verificati i requisiti per l'individuazione di una stabile organizzazione e l'esercizio della libertà di stabilimento.

Rinviando al prosieguo per una puntuale disamina dei profili relativi alla stabile organizzazione (v. capitolo III), è opportuno riflettere sin d'ora su un'ipotesi sicuramente emblematica della particolarità della situazione. Ci riferiamo al *server* completamente automatizzato in grado di svolgere tutte le fasi dell'attività commerciale *on line* (dal ricevimento dell'ordine di acquisto sino all'invio del prodotto digitalizzato al cliente). Se si considera la facilità con cui è possibile spostare il *server* da uno Stato all'altro, si comprende come il luogo in cui esso è collocato finisca per costituire per molti versi un mero "accidente", e che l'interazione economica e sociale con il territorio dello Stato "ospitante" finisca in concreto per essere pressoché nulla, ove si eccettui la fruizione di risorse essenziali al suo funzionamento, come le infrastrutture di comunicazione alla rete e di alimentazione energetica (ma non è escluso che l'impresa vi provveda autonomamente, mancando così anche tale interazione con lo Stato ospitante) ed una sua limitata attività di manutenzione (che però potrebbe essere effettuata "in remoto" e/o comunque da personale dello Stato della casa madre). In effetti, se è e vero che «*La libertà di stabilimento intende, (...), permettere a un cittadino comunitario di partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne*

²⁰⁴ Ai sensi dell'art. 54 del TFUE (già art. 43 del Trattato CE), la libertà di stabilimento comporta, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità europea, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (v., in particolare, sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Racc. pag. I-6161, punto 35).

vantaggio»,²⁰⁵ come è del pari vero che l'obbiettivo è quello di consentire «a un cittadino di uno Stato membro di creare uno stabilimento secondario in un altro Stato membro per esercitarvi le sue attività e favorire così l'interpenetrazione economica e sociale nel territorio della Comunità nel settore delle attività indipendenti.»²⁰⁶ allora riesce difficile ritenere che nella fattispecie citata si realizzi l'esercizio di tale libertà economica. In quest'ottica, è agevole comprendere perché nel disciplinare il commercio elettronico con la direttiva n. 2000/31/CEE (ancorché in settori diversi dal diritto tributario), il legislatore ha distinto tra il luogo di stabilimento del prestatore, da un lato (che «va determinato in base alla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, secondo la quale la nozione di stabilimento implica l'esercizio effettivo di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata mediante l'insediamento in pianta stabile») e i luoghi in cui il sito web è accessibile o si trovano le tecnologie di supporto del sito web dall'altro.²⁰⁷ Ancor più incisivo è l'art. 2, lettera c), della citata direttiva, che nel definire il «prestatore stabilito» come colui che esercita effettivamente e a tempo indeterminato un'attività economica mediante un'installazione stabile, chiarisce poi che «La presenza e l'uso dei mezzi e delle tecnologie necessarie per prestare un servizio non costituiscono di per sé uno stabilimento del prestatore». Benché le disposizioni in esame non assumano valenza fiscale, è evidente che il legislatore comunitario si muove in una prospettiva più rigorosa di quella che consente – nell'ambito del Modello OCSE – la configurabilità di una stabile organizzazione operante nel commercio elettronico anche in difetto dell'elemento umano (v. *infra*), poiché lo stabilimento di un'attività economica in ambito comunitario richiede un radicamento nel territorio dello Stato membro ospitante dal quale non si può

²⁰⁵Sentenza 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard*, Racc. pag. I-4165, punto 25, nonché Causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contro Commissioners of Inland Revenue*, in “il fisco” n. 36 del 2006, fascicolo n. 2, pag. 5502, punto 53.

²⁰⁶Sentenza 21 giugno 1974, causa 2/74, *Reyners*, Racc. pag. 631, punto 21, nonché *Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contro Commissioners of Inland Revenue*, cit. punto 53.

²⁰⁷Cfr. il considerando (19) della direttiva n. 2000/31/CEE dell'8 giugno 2000 "relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («Direttiva sul commercio elettronico»)", ai sensi del quale «Il luogo di stabilimento, per le società che forniscono servizi tramite siti Internet, non è là dove si trova la tecnologia di supporto del sito né là dove esso è accessibile, bensì il luogo in cui tali società esercitano la loro attività economica.».

prescindere. Tale elemento, che probabilmente assume rilevanza in ambito comunitario anche in relazione alle caratteristiche proprie dell'Iva (cfr. capitolo III, par. 5) risulta esplicitamente richiesto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che lega la presenza di un insediamento reale che abbia ad oggetto l'esercizio di un'attività economica effettiva ed una presenza fisica riferita a locali, personale ed attrezzature (cfr. sentenza *Cadbury Schweppes*, punti 66 e 67).

Senonché, come si avrà modo di verificare in seguito, la c.d. tecnologia di supporto ha raggiunto un tale livello di sofisticatezza, di autonomia e d'importanza nello svolgimento dell'attività d'impresa che appare quanto meno improprio appiattare su fenomeni appartenenti alla vecchia e obsoleta figura dell'automa i moderni sistemi cibernetici che simulano il comportamento umano e ai quali è "delegata" (nel senso che sarà chiarito più avanti) una parte importante dell'attività contrattuale, appare quanto meno improprio. Pertanto, se la scelta comunitaria è motivata da una visione della libertà di stabilimento diretta a creare un'importante interazione economica e sociale tra l'impresa "ospitata" e lo Stato membro "ospitante" (che appare estranea ad una struttura priva di un'apprezzabile presenza umana) meno congrua sembra la posizione assunta dall'OCSE laddove non valorizza le peculiarità che connotano i moderni sistemi di svolgimento del commercio elettronico tramite i *software* intelligenti rispetto ad altre fattispecie in cui la stabile organizzazione materiale priva di personale consta solo di strutture meccaniche o automatiche (v. capitolo III).

In termini più generali, l'insoddisfazione che prova nell'adottare l'istituto della stabile organizzazione nel contesto del commercio telematico deriva dal fatto che di regola i beni e i servizi commercializzati sono prodotti esclusivamente nello Stato di residenza dell'impresa, così che il problema non è più (o non tanto) individuare quanta parte dei beni e dei servizi ceduti sono prodotti nello Stato della fonte (poiché nulla vi viene prodotto) quanto piuttosto come stabilire un'equa ripartizione della potestà impositiva tra lo Stato di residenza dell'impresa (che produce i beni e i servizi) e quello di "consumo" (in cui i prodotti sono commercializzati e in cui, pertanto, si realizza il valore aggiunto). Per dirla con Doernberg: «*If all widget value is created in State R [lo Stato di residenza], but all*

the customers that determine value are in State C [nello Stato di consumo], were is the income generated?».²⁰⁸

In effetti, il fondamento della stabile organizzazione risiede nell'identificazione di quel legame particolarmente intenso tra l'attività d'impresa svolta dal non residente e lo Stato della fonte che comporta la tassazione di una parte degli utili d'impresa nello Stato in cui essi debbono considerarsi prodotti. Nell'economia tradizionale (o *brick and mortar*) ciò corrisponde ad una logica ben precisa che può ricondursi al ben noto principio del beneficio: la tassazione degli investitori stranieri da parte dello Stato della fonte si giustifica per la fruizione di manodopera e infrastrutture riconducibili a quest'ultimo.²⁰⁹

Nella prospettiva italiana, la stabile organizzazione è «*indice di un rilevante radicamento dell'impresa stessa nel territorio italiano*»²¹⁰ che assurge a valido criterio di collegamento tra il reddito d'impresa ed il territorio dello Stato e che legittima il dovere di contribuzione alle spese pubbliche ai sensi dell'art. 53 della Costituzione²¹¹ posto che, seppure nei limiti del reddito ivi prodotto, "tutti" (che si

²⁰⁸ R. L. DOERNBERG, *Electronic Commerce and international tax sharing*, *Tax Notes International*, n. 30/31 del 1998, pag. 33. La frase, di indubbia efficacia, è riportata anche da C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir. Prat. trib.*, 1999, pagg. 1407 ss, che evidenzia la perdita di rilevanza della stabile organizzazione nel quadro del commercio elettronico e che l'opzione per una tassazione collegata al luogo di residenza dell'impresa finisce per risolversi in una scelta di politica fiscale che favorisce – una volta di più – i Paesi più sviluppati, esportatori di tecnologia.

²⁰⁹ Cfr. Il documento OCSE del 1991 intitolato *Taxing profits in a global economy – Domestic and International Issues*, pagg. 36 e 37, riportato anche nel documento finale OCSE del 2005, intitolato *"Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?"*: «*It is generally accepted that source countries are entitled to tax income originating within their borders, including income accruing to foreigners. One justification for this entitlement is that the foreign-owned factors of production usually benefit from the public services and the protection of property rights provided by the government of the host country. A source-based tax like the corporation tax may also serve to prevent foreign investors from capturing all of the "economic rent" which may arise when foreign capital moves in to exploit the host country's production opportunities, e.g. its natural resources.*». Cfr., altresì, C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, op. cit., pag. 1425.

²¹⁰ F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1985, I pag. 391.

²¹¹ Sulla relazione tra esercizio della potestà impositiva statale e dovere di contribuzione alle pubbliche spese, cfr. i fondamentali contributi di MANZONI, *La capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 22; MAFFEZZONI, *il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pagg. 23 e seguenti; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 23.

tratti di soggetti fiscalmente residenti o meno)²¹² sono a contribuire ai doveri di solidarietà sociale.²¹³

Diversa è la situazione della *new economy*, in cui da un lato c'è uno Stato che vende e consegue un profitto senza investire (e dunque senza produrre ricchezza nello Stato delle fonte) e dall'altro c'è uno Stato che, in assenza di una stabile organizzazione e, comunque di investimenti, si limita ad acquistare e a consumare i prodotti senza beneficiare di un aumento indotto della ricchezza. In altri termini, l'unico criterio di collegamento con lo Stato-fonte è dato dalla residenza del cliente, mentre i restanti elementi di localizzazione dell'operazione sono situati nello Stato di residenza dell'impresa esportatrice. Pertanto, si è correttamente rilevato che se formalmente la tassazione nello Stato di residenza appare conforme ai tradizionali criteri di ripartizione della potestà impositiva tra Stati, sarebbe opportuno, o meglio, sarebbe stato opportuno (viste le decisioni poi prese anche a livello OCSE) che si fosse addivenuti a livello internazionale a dei correttivi diretti a riequilibrare la situazione in favore dei Paesi *net importer*.²¹⁴

Il tema è stato sviluppato nel documento finale OCSE del 2005, intitolato "*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*", in cui si è osservato come esistano due possibili modi di approcciare il tema: facendo riferimento al *supply-based approach* o al *supply demand approach*.

In base al primo criterio, «*profits originate from where the factors that produce the profits operate and the source of the "normal" return of equity capital should therefore be identified "to the location in which the actual operation of the capital*

²¹² In effetti, se il lemma "tutti" di cui all'art. 53 Cost. postula che il dovere tributario sia basato sulla "partecipazione alla comunità statale (ossia l'essere ad essa appartenenti)", la nozione di appartenenza non è concepibile in termini unitari, "presentandosi invece in gradi e livelli di intensità diversi" (così G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pagg. 275-276).

²¹³ Al più risalente orientamento che fondava la tassazione dei non residenti sul principio del beneficio, sottolineato da autorevole dottrina (MAFFEZZONI, *il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, op. cit., pagg. 11 ss.) si contrappone la necessità che alla partecipazione anche del non residente alla vita economica e sociale del Paese corrisponda la sua contribuzione alle pubbliche spese, seppure tramite una tassazione su base "reale" e limitata ai redditi che l'art. 23 del t.u.i.r. considera prodotti nel territorio dello Stato (sul punto cfr., *ex multis*, G FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2010, pag. 156, il quale sottolinea come «*Il singolo deve concorrere al finanziamento delle spese pubbliche non perché fruiscia dei servizi pubblici e in ragione della misura di tale fruizione (...)*»).

²¹⁴ C. GARBARINI, loc. cit.

occurs».²¹⁵ in questa prospettiva (che è poi quello che storicamente ha guidato la tassazione degli Stati OCSE), il mero consumo del bene o del servizio prodotto non costituisce un fattore idoneo a contribuire alla creazione di valore aggiunto per l'impresa.²¹⁶

Per il secondo criterio, invece, è l'interazione tra la domanda e l'offerta che crea l'utile d'impresa. Tale prospettiva valorizza il fatto che la domanda dei beni e dei servizi forniti dall'impresa proviene dal mercato di consumo.

A ben vedere, tale posizione non è molto lontana da quegli stessi Stati OCSE che, come l'Italia, derogando al Modello OCSE, prevedono la tassazione delle *royalties* nello Stato della fonte applicando una ritenuta ai corrispettivi pagati da soggetti ivi residenti o da stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti a un non residente per l'uso o la concessione in uso di beni immateriali (nel senso chiarito al capitolo I). Ecco che allora il *supply demand approach* potrebbe costituire il fondamento teorico di una ritenuta che, altrimenti, stante l'evanescenza del *reasonable link* su cui si basa il criterio di collegamento prescelto (la corresponsione del canone da parte di un soggetto residente in Italia o di una stabile italiana) è destinato a costituire l'ennesima conferma dell'assenza di un limite assoluto e di ordine internazionale alla tassazione di fattispecie ultraterritoriali.²¹⁷

Ad ogni modo, come era facile immaginare, la posizione espressa da gran parte degli Stati OCSE è stata quella di ritenere irrilevante il *supply demand approach*, posto che il primo approccio è funzionale ad un consolidato *modus operandi* che – tra l'altro – è funzionale alla tutela dei loro stessi interessi quali Paesi esportatori netti di tecnologia.²¹⁸

²¹⁵ Cfr. par. 40 del documento citato.

²¹⁶ A. SCHÄFER - C. SPENGLER, *ICT and International Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation*, Discussion Paper no. 02-81, *Centre for European Economic Research*, dicembre 2002, pag. 11.

²¹⁷ Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *I limiti territoriali alla definizione di presupposti imponibili: a) sul piano del diritto internazionale*, in L. Carpentieri – R. Lupi – D. Stevanato, *il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, pag. 103, nota 9.

²¹⁸ il documento OCSE "Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?", cit., par. 41 «A large majority of the TAG members implicitly rejected the "supply-demand" approach. For them, the mere fact that the realization of business transactions requires an interaction between the supply of goods or services by an enterprise and the demand in a market state has not historically been considered by countries to provide a sufficient link for considering that the profits of the enterprise arising from these transactions should, for purposes of income taxation, be sourced in the market state.»

Un secondo esempio su cui riflettere riguarda l'estrema flessibilità e modulabilità delle attività che possono essere svolte attraverso i *server*,²¹⁹ al punto che l'impresa che li abbia eventualmente localizzati in differenti Stati può, tramite un'opportuna "frammentazione" delle funzioni svolte (raccolta degli ordini l'uno, svolgimento delle procedure di riscossione un altro e trasmissione del bene digitalizzato un altro ancora) evitare che ciascuno di essi sia configurabile come una stabile organizzazione.²²⁰ Viceversa, la medesima impresa ben potrebbe concentrare più attività presso il *server* localizzato in uno Stato con una fiscalità particolarmente vantaggiosa, facendo così emergere una stabile organizzazione cui saranno attribuibili gli utili dell'impresa ad essa imputabili.²²¹ Mentre nella *old economy* la frammentazione del ciclo commerciale completo spesso richiede costi elevati perché interessa risorse umane e materiali cospicue, qui l'operazione si riduce a pochi cambiamenti che interessano il *software* caricato sui *server*, il che porta a rilevare una volta di più la sostanziale indifferenza della "macchina" che fornisce i beni e/o i servizi *on line* alla sua localizzazione geografica e a rimarcare le strumentalizzazioni cui si presta – in questo contesto – il criterio di tassazione basato sulla fonte.

Ma se i mezzi telematici che consentono di variare a proprio piacimento e in tempo reale l'*hardware* e il *software* cui viene diretto il flusso di operazioni on line, è agevole comprendere perché sin dagli albori dell'elaborazione di norme e guidelines per la tassazione del commercio elettronico, taluni Paesi (tra cui gli USA) siano stati indotti a rivalutare il criterio di tassazione basato sulla residenza, indifferente alla variabile articolazione organizzativa dell'impresa operante nell'e-commerce diretto e che consente – almeno ad una superficiale considerazione – di

²¹⁹ In questa sede si presume che il server sia nella disponibilità dell'impresa che fornisce tramite essi beni e servizi on line (sul titolo in base al quale si fruisce del server e sulla relazione tra ISP e ICP, vedi capitolo III).

²²⁰ C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, pag. 131.

²²¹ Anche se, come si vedrà, la quota parte degli utili attribuibili alla stabile organizzazione dovrebbe essere piuttosto esigua, non superando il più delle volte il margine che può essere riconosciuto a un agente (dipendente o indipendente). Sul punto cfr. altresì il documento OCSE "*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*", cit., par. 78.

risolvere il problema della ripartizione della potestà impositiva in modo più semplice.²²²

In effetti, tale soluzione era stata percorsa dagli USA già con riferimento ad un fenomeno ugualmente problematico sul piano dell'individuazione dello Stato della fonte. Ci riferiamo ai redditi tratti dall'attività di trasporto internazionale, per i quali l'art. 8 del modello di convenzione degli USA prevede la tassazione esclusiva nello Stato in cui la compagnia aerea o di navigazione ha la sua sede di direzione effettiva, ma con una diversità sostanziale. In quel caso si intendeva evitare che il reddito fosse localizzato in una pluralità di luoghi, qui il problema è invece la difficoltà di individuare quel minimum di presenza nei mercati di "consumo" che giustifichino la tassazione nello Stato della fonte, stante l'oggettiva difficoltà di localizzare il luogo di produzione del reddito.²²³

Le criticità sin qui rilevate, che ravvivano il dibattito tra i sostenitori della tassazione su base territoriale (legata alla fonte di reddito) e chi propugna la tassazione su base mondiale,²²⁴ portano però a domandarsi – ancora più a monte – se le peculiarità che connotano l'attività impresa svolta attraverso le nuove tecnologie richieda delle risposte nuove rispetto a quelle che sin qui hanno connotato l'esercizio della potestà impositiva statale.

Il tema ha visto delinearci due distinte correnti di pensiero. La prima, denominata *status quo approach*, parte dall'idea di fondo che la disciplina e gli istituti sin qui elaborati per regolamentare il fenomeno della fiscalità "reale", siano idonei – seppur con i necessari correttivi – a disciplinare anche la c.d. *new economy*, ossia

²²²Cfr. Department of Treasury Office of Tax Policy, *Selected Tax Policy Implication of Electronic Commerce* del novembre 1996, pag. 1 «*transactions in cyberspace will likely accelerate the current trend to de-emphasize traditional concepts of source based taxation, increasing the importance of residence-based taxation*», nonché pag. 23 «*(...)United States tax policy has already recognized that as traditional source principles lose their significance, residence-based taxation can step in and take their place. This trend will be accelerated by developments in electronic commerce where principles of residence based taxation will also play a major role*».

²²³Commentario all'art. 8, paragrafo 1, della Convenzione Modello statunitense. «*Since authorities engaged in international transportation activity normally will have many permanent establishment in a number of countries, the rule avoids difficulties that would be encountered in attributing income to multiple permanent establishment*». Cfr. anche, sul punto, D.L. Forst, *The continuing vitality of source-based taxation in the electronic age*, *Tax Notes International*, 3 novembre 1997, 1455.

²²⁴ Cfr. G. MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi. Profili critici ed ipotesi ricostruttive*, Roma, 2008, pag. 27, il quale osserva come i recenti sviluppi tecnologici e le crescenti difficoltà di applicazione dei concetti tradizionali di residenza del soggetto e di fonte del reddito abbiano stimolato un'ampia riflessione sul sistema di tassazione ottimale dei redditi transnazionali anche con riferimento alla ripartizione della potestà impositiva tra Stati.

l'attività economica svolta per il tramite delle nuove tecnologie. La seconda, detta *revolutionary approach*, ritiene invece che occorre elaborare soluzioni *ad hoc* per la regolamentazione fiscale del commercio elettronico e della *new economy* più in generale. Come si vedrà, ad oggi le idee elaborate per un *revolutionary approach* – pur interessanti e per molti versi lungimiranti – sono rimaste sulla carta per una sostanziale difficoltà nell'implementare nuovi tributi, istituti e modalità di tassazione (si pensi alla rinegoziazione del *network* delle Convenzioni stipulate in base al Modello OCSE: la sua messa in discussione per modificare profili ormai consolidati comporterebbe tempi lunghi e costi non indifferenti: v. par. 2.2), per le difficoltà di coordinamento internazionale che un intervento innovativo su tale materia richiede e, infine, perché finiscono per urtare con assetti istituzionali di intere aree continentali. Si pensi all'incompatibilità dell'introduzione di una "bit tax" con l'IVA, sancita implicitamente dalla direttiva 2006/112/CE laddove la prima finisce per tradursi in un'imposta sulla cifra d'affari, corollario di un'UE che fa della neutralità fiscale un elemento importante (anche se strumentale) per garantire un mercato interno pienamente concorrenziale (vedi par. 2.3). Pertanto, pur non potendo prescindere dagli interessanti spunti offerti da questa seconda corrente di pensiero, si dovrà necessariamente analizzare i problemi fiscali dell'e-commerce sulla base di istituti e nozioni consolidate, verificando se ed entro quali limiti le scelte formulate siano corrette e cercando, ove possibile, di dare una risposta alle criticità presenti.

In termini generali, tali problemi sono riconducibili alla "dematerializzazione" del luogo in cui è situato il centro decisionale da cui partono gli impulsi per la gestione dell'impresa (in genere costituita in forma societaria) e alle difficoltà di individuare il luogo in cui può dirsi prodotto il reddito tratto da beni e/o servizi che vengono prestati interamente attraverso il *web* (prodotti editoriali, file musicali, etc...) e di effettuarne una corretta ripartizione tra lo Stato della fonte e quello di residenza dell'impresa. Il primo profilo attiene alla *vexata questio* dell'individuazione della residenza fiscale di una società attraverso uno dei criteri di collegamento che assume rilevanza nel quadro della fiscalità internazionale: la sede di direzione effettiva. L'utilizzo di strumenti telematici (e di telecomunicazione) agevola la possibilità di spostare il centro decisionale delle

società e i rischi elusivi ed evasivi cui potrebbe prestarsi in relazione al c.d. *place of effective management* (la sede di direzione effettiva), che sino alla modifica apportata al modello convenzione OCSE del 2008 ha costituito l'unica *tie breaker rule* idonea a risolvere i conflitti di doppia residenza fiscale delle società. Da ciò la necessità di trovare soluzioni atte a dare maggiori certezze in ordine alla determinazione della residenza fiscale delle società, bypassando il problema dell'individuazione del luogo di formazione della volontà deliberativa del *board* degli amministratori derivanti dall'impiego di strumenti telematici quali teleconferenze o videoconferenze.²²⁵ Il secondo profilo si articola, a sua volta, in due filoni di analisi. Il primo si incentra sulla determinazione dei requisiti che consentono l'individuazione di una stabile organizzazione e dunque di quel legame che permette di ricondurre il reddito d'impresa prodotto attraverso gli strumenti telematici allo Stato in cui (parafrasando la nota definizione contenuta del modello di convenzione contro le doppie imposizioni redatto dall'OCSE) è situata la sede fissa di affari in cui si esercita in tutto o in parte l'attività d'impresa del soggetto non residente. Tale profilo si lega indissolubilmente alla necessità di

²²⁵ Il punto, che nel caso di specie attiene non tanto al profilo dell'attività commerciale svolta in via telematica quanto piuttosto al genuine link idoneo a radicare la residenza fiscale dell'impresa operante nell'e-commerce, è stato esaminato una prima volta dall'OCSE nel "discussion paper" intitolato "*The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule*" del febbraio 2001. Ad esso è seguito il documento OCSE, *Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention*, 2003 (consultabile sul sito www.oecd.org), il cui si sono proposte alcune soluzioni atte ad evitare lo spostamento strumentale della residenza fiscale a scopi elusivi. Il Cammino dell'OCSE si è concretato poi nel luglio del 2008 con l'adozione di alcune modifiche al Modello OCSE che comportano l'eliminazione dal par. 24 del Commentario all'art. 4, del periodo che individua "... la sede di direzione effettiva ... ordinariamente [nel n.d.A.] luogo in cui la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di rango più elevato prende ufficialmente le sue decisioni, [nel n.d.A.] luogo in cui sono adottate le deliberazioni che devono essere assunte dall'ente nel suo insieme..." (sul punto cfr., inter alia, R. RUSSO, *The 2008 OECD Model: An Overview, European Taxation*, 2008, pag. 459). Inoltre, tenuto conto del fatto che i casi di doppia residenza fiscale siano alquanto rari e che vadano esaminati e risolti con un approccio casistico che consenta di affrontare meglio i problemi che causa l'adozione delle nuove tecnologie, si è introdotto il nuovo par. 24.1, ai sensi del quale se una persona giuridica è considerata residente in entrambi gli Stati contraenti, è possibile attivare una procedura amichevole alternativa alla *tie breaker rule*, per chiedere che essi determinino di comune accordo dove l'ente va considerato residente, avendo particolare riguardo ad alcuni indici rivelatori quali la sede di direzione effettiva, il luogo di costituzione, il luogo di tenuta delle scritture contabili, del luogo in cui si svolgono le riunioni del consiglio di amministrazione, il luogo in cui il CEO o altri soggetti che hanno funzioni di rilievo nell'organigramma aziendale espletano le loro funzioni, il luogo della gestione ordinaria, il luogo in cui si trovano gli uffici centrali dell'impresa, lo Stato della c.d. *lex societatis* (in senso critico sulla posizione presa dall'OCSE cfr. G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 251). L'elencazione ha natura esemplificativa, per cui il nuovo modus operandi lascia alle Autorità fiscali ampia discrezionalità in materia.

stabilire i criteri di ripartizione degli utili della stabile organizzazione tra lo Stato della fonte e quello di residenza dell'impresa, il che attiene specificamente a quei profili della potestà tributaria che afferiscono alla disciplina dei prezzi di trasferimento. In questo contesto si inquadra il tema dell'identificazione degli elementi che consentono di individuare una stabile organizzazione allorché l'impresa agisce nell'ambito del commercio elettronico avvalendosi dei mezzi (siti *web* e *server*) ed entrando in contatto con altri attori (l'ISP) del mondo telematico, e di cui si darà conto al capitolo III.

Il secondo filone attiene invece alla natura del diritto trasferito nel commercio elettronico diretto quando ne forma oggetto un bene immateriale. In questo ambito assume particolare rilievo il tema relativo al trattamento fiscale dei beni digitalizzati, tra i quali assume particolare rilevanza economica il *software*. Occorre stabilire, in particolare quando il reddito prodotto è qualificabile come *royalty* o come utile d'impresa che, come è noto, in tanto è tassabile nello Stato della fonte in quanto sia riconducibile ad una stabile organizzazione ivi situata.

Qui le difficoltà di individuare la natura reddituale del provento sono accresciute da un lato, dal fatto che talvolta le fattispecie contrattuali legano inscindibilmente i profili afferenti a prestazioni di servizi (in particolare prestazioni di consulenza tecnica, di assistenza e manutenzione) a quelli inerenti la concessione in godimento del bene (in licenza, in concessione *et similia*), e dall'altro, dalla "frammentazione" della qualificazione del reddito nell'ambito del diritto tributario interno, posto che alla nozione unitaria di *royalty* prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni si contrappone la possibilità che a tale provento corrisponda la percezione in capo al residente italiano, di un reddito d'impresa, di un reddito assimilato al lavoro autonomo o di un reddito diverso. Questo senza considerare che la direttiva "canoni e interessi" comprende nell'ambito delle *royalty* (canoni) perfino i proventi derivanti dalla concessione in uso di attrezzature commerciali, industriali e scientifiche, ossia da fattispecie del tutto avulse dall'archetipo dello sfruttamento della concessione in godimento di un diritto su un bene immateriale.

Nell'ambito dell'imposizione indiretta, i maggiori problemi concernenti il commercio elettronico c.d. diretto riguardano i beni digitalizzati con riferimento

all'individuazione del requisito della qualificazione o meno come beni immateriali e alla dicotomia cessione di beni/prestazione di servizi. Il tema presenta profili interpretativi particolarmente complessi con riferimento allo scarso coordinamento delle disposizioni del d.p.r. n. 633 del 1972 che definiscono la dicotomia citata e le corrispondenti disposizioni della direttiva comunitaria che incidono sul trattamento fiscale del beni immateriali.²²⁶

Permangono inoltre alcune criticità che sembrano urtare con una delle principali *guideline* che si sono poste l'UE, l'OCSE e gli USA (v. par. 2.1), ossia la neutralità dell'imposizione, che postulerebbe la previsione di un medesimo trattamento per operazioni identiche compiute *online* ed *offline*.²²⁷

2. L'approccio alla regolamentazione tributaria del fenomeno da parte dei governi e delle organizzazioni internazionali. I principi ispiratori della politica fiscale nel commercio elettronico e la scelta tra "status quo approach" e "revolutionary approach".

Le numerose e rilevanti novità che ha portato con sé il commercio elettronico e, soprattutto il fatto che esso si connoti come fenomeno economico e sociale di dimensioni planetarie postulavano che esso dovesse essere affrontato in un'ottica internazionale. Il coordinamento tra UE, USA ed altri Stati nell'ambito dell'OCSE, ha inteso fornire soluzioni che contemperassero l'esigenza di preservare la potestà impositiva degli Stati evitando al contempo il pericolo di doppie imposizioni o – viceversa – di fenomeni elusivi o evasivi agevolati dalle difficoltà legate al monitoraggio e al tracciamento delle operazioni telematiche da parte delle Autorità fiscali e alla verifica dell'intervenuta realizzazione dei presupposti impositivi ai fini delle imposte sui redditi. In questa direzione hanno operato le conferenze intergovernative svoltesi nella seconda metà degli anni novanta a Turku (Finlandia) e ad Ottawa (Canada) (v. infra), che hanno consentito di raggiungere una sintesi di posizioni e principi elaborati in precedenza autonomamente dagli USA, dall'UE e da alcuni altri Stati (tra cui Regno Unito,

²²⁶Sul punto, seppure nei limiti della presente trattazione, incentrata sulle imposte sui redditi, si è accennato in precedenza al capitolo I, par. 6.

²²⁷ Visto che in alcune fattispecie sulle operazioni telematiche compiute ai fini Iva gravano aliquote maggiori rispetto a quelle previste per le corrispondenti operazioni effettuate con le modalità della *old economy*.

Australia, Giappone, Canada)²²⁸ nonché da altre organizzazioni internazionali (come il WTO, *World Trade Organization*).²²⁹

Si tratta di principi che hanno ispirato i documenti licenziati dall'OCSE²³⁰ a margine delle citate conferenze e che sono riconducibili alla neutralità ed equità fiscale, all'efficienza, alla certezza e semplicità, effettività e flessibilità.²³¹

Il principio di equità postula che sia assicurata un'equa ripartizione del gettito tributario tra gli Stati esportatori (in genere quelli che fanno riferimento all'OCSE) e quelli importatori di capitali, evitando che il settore del commercio elettronico non accentui il fenomeno della concorrenza fiscale dannosa.²³² Si pone problema di una c.d. *intercountry equity*, ossia di ripartizione del gettito tra Stati diversi conformemente a criteri eventualmente concordati tra di essi,²³³ tema a sua volta

²²⁸ Cfr., inter alia, oltre ai documenti delle Autorità fiscali degli USA, del Canada, dell'Australia e del Regno Unito (riportati alla nota 200), quelli elaborati da Paesi Bassi (*Taxation in a world without distance*, maggio 1998, www.mininf.nl/uk/taxation/tax_home.htm), Francia (*Commerce électronique: un nouvel donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics*, gennaio 1998, www.finances.gouv.fr/commerce_electronique/lorentz), Giappone (*Towards the Age of Digital Economy: for a Rapid Progress in the Japanese Economy and World Economic Growth in the 21st Century*, maggio 1997, www.miti.go.jp/intro_e/a228100e.html), Nuova Zelanda (*Taxation and the electronic medium*, luglio 1997, www.ird.govt.nz/resource/taxaont/index.htm).

²²⁹ Si veda il *Declaration on Global Electronic Commerce*, luglio 1998, www.wto.org/ecom/e_25.doc

²³⁰ Il documento che sintetizza gli esiti delle citate conferenze intergovernative è Rapporto OCSE intitolato *Electronic commerce: a discussion paper on taxation issues*, Parigi, 1998,

²³¹ Sull'esame analitico di tali principi si veda, diffusamente, C. GARBARINI, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pagg. 1205 e ss. (specie pagg. 1207 – 1213).

²³² Per la bibliografia in tema di e-commerce e concorrenza fiscale dannosa (ulteriormente accentuata dalla velocità di movimento dei capitali) v. par. 2, nt. 32. , Riemerge il tema delle modalità della ripartizione della potestà impositiva tra Stati, che nel caso della capital export neutralità postula che il capitale investito all'estero dal residente sia assoggettato alla stessa incidenza fiscale complessiva che sarebbe applicabile al capitale investito dal residente nel proprio Stato di residenza. In questi casi ove la tassazione del capitale investito nello Stato estero sia più elevata di quella prevista per l'investimento nello Stato di residenza, la differenza (non recuperabile attraverso il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero) sarà posta a carico del residente che ha investito all'estero. Si parla, a tal proposito, di *intracountry transaction*

²³³ C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, op. cit., pag. 887 e seguenti, nonché A. MUSGRAVE - P. MUSGRAVE, *Inter-Nation Equity*, in *"Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl Shoup"*, Toronto, 1972, pagg. 63 e seguenti. Con specifico riferimento all'e-commerce v. DOERNBERG-HINNEKENS, *Electronic Commerce and International Taxation*, L'Aia, 1999, 300 e ss.; DOERNEBERG, *Electronic commerce and international tax sharing*, in *TNI*, 1998, 1013; HINNEKENS, *New age international taxation in the digital economy of the global society*, in *Intertax*, 1997, 117.

legato all'opzione – nell'ambito dei rapporti interstatali – per l'applicazione della c.d. *capital export neutrality* o della c.d. *capital import neutrality*.²³⁴

Il principio di neutralità (definito da taluni di equità orizzontale)²³⁵ è diretto a garantire l'indifferenza del fattore fiscale rispetto alle modalità di svolgimento dell'attività economica nelle forme dell'*e-commerce* piuttosto che in quelle tradizionali. In questa prospettiva, l'*e-commerce* non va penalizzato con una tassazione diversa e più onerosa, né agevolato attraverso la detassazione di operazioni tassate nell'ambito del commercio *off line*. Va detto che tale affermazione parte in realtà da un'asserzione e cioè che i beni e i servizi offerti con modalità telematica siano equivalenti anche sotto il profilo merceologico a quelli non digitali. In realtà, qualche dubbio sorge se si pone mente al fatto che – ad esempio – le funzionalità e le opzioni di fruizione di un'opera letteraria in formato digitale sono assai maggiori di quelle in cartaceo, posto che il bene digitale può formare oggetto di duplicazione, essere spostato più facilmente, non occupa altro spazio che quello della memoria di disco rigido, etc. Ci sembra, cioè, "altro" dall'omologo cartaceo, dotato di una serie di caratteristiche e funzionalità ulteriori (collegate a minori costi di produzione) che gli confluiscano un "valore aggiunto" (in senso atecnico) che potrebbe in teoria giustificare una diversità di trattamento rispetto al libro in formato cartaceo.²³⁶

L'anzidetto principio di neutralità, che attiene al profilo per così dire "distributivo" e che deve connotare un sistema economico il più possibile improntato ad un regime di libera concorrenza in cui il fattore fiscale non abbia effetti distorsivi, assume un ruolo centrale anche nella prospettiva comunitaria in cui i Trattati di Lisbona²³⁷ hanno sostanzialmente confermato un'impostazione storicamente

²³⁴In termini generali e con specifico riferimento al diritto tributario internazionale cfr. C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 62 e segg.; MUSGRAVE, *Taxation of Foreign Investment Income*, 1963, 8. Con riferimento alla *capital export neutrality* e alla *capital import neutrality*, che ineriscono al tema della scelta tra tassazione su base territoriale o su base mondiale, riferita alla residenza fiscale del soggetto passivo d'imposta, cfr. – *inter alia* – VOGEL, *World-wide or source taxation of income?*, in *Rass. trib.*, 1988, 262-263) e MUSGRAVE, *Criteria for Foreign Tax Credit*, in *Taxation and Operation Abroad Symposium*, 1960, pag. 84.

²³⁵In tal senso, ad es., C. GARBARINI, op. cit., pag. 1209.

²³⁶Da notare che a tutt'oggi esiste un diverso trattamento tra editoria digitale e "tradizionale" in ambito Iva, posto che la prima è soggetta ad aliquota ordinaria e la seconda ad aliquota agevolata.

²³⁷Il Trattato dell'Unione Europea (TUE) e Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), entrati in vigore il 1° dicembre 2009. Per una visione d'insieme del nuovo contesto istituzionale e normativo v. G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010.

consolidata secondo cui la fiscalità assolve ad una posizione strumentale alla realizzazione e al corretto funzionamento del mercato interno (cfr gli art. 113 e 115 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, TFUE).²³⁸

Peraltro, nell'ottica comunitaria il concetto di neutralità nell'*e-commerce* assume una duplice valenza, dovendosi intendere in ambito IVA non solo in senso «oggettivo» (come indifferenza nell'acquisto di un prodotto digitale mediante mezzi elettronici oppure mediante mezzi tradizionali), ma anche in senso «soggettivo», ossia come indifferenza per il consumatore tra l'acquisto da un fornitore comunitario o da un fornitore extracomunitario.²³⁹

Se la neutralità in senso soggettivo è oramai un dato acquisito (vedi *infra* par. 2.3), quella in senso oggettivo presenta ancora delle criticità irrisolte.²⁴⁰

Il principio di efficienza comporta che l'attività economica svolta nell'ambito dell'*e-commerce* non deve tradursi in adempimenti (anche fiscali) più onerosi e sia di agevole applicazione per le amministrazioni finanziarie. Il punto si lega a scelte di politica legislativa che possono comportare l'introduzione di una nuova disciplina tributaria specifica per l'*e-commerce* diretto o l'adattamento

²³⁸ Per una recente analisi sul punto confermativa dell'opinione espressa nel testo, v. C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, Aggiornamento, 2010 (ove ulteriori riferimenti bibliografici), il quale evidenzia la scelta – per così dire – *low profile* in materia fiscale, che sostanzialmente conferma l'impianto del Trattato CE ribadendo la necessità dell'unanimità nell'adozione di atti normativi comunitari in materia fiscale ed anzi rafforzando il principio di sussidiarietà, che suggella il ruolo importante che assumono gli Stati membri nelle materie che non rientrano nelle competenze esclusive dell'UE.

²³⁹ Così G. MELIS, *Voce «Commercio elettronico»*, op. cit.,

²⁴⁰ V. nt.95. Tra i principi dell'*e-commerce* C. GARBARINI, op.cit, pag. 1210, inserisce il principio di *equità verticale*, avente invece valenza redistributiva in quanto inerente al diverso carico fiscale che grava su contribuenti di differente capacità contributiva. Per l'A. il sistema fiscale potrebbe diventare regressivo se fosse privilegiato fiscalmente l'*e-commerce*, in base all'assunto che i fruitori di tale strumento di commercio si caratterizzerebbero per *un reddito medio superiore a quello proprio della categoria dei consumatori che si approvvigionano dei medesimi beni e servizi seguendo i canali propri dell'economia tradizionale*. Un commercio elettronico detassato acuirebbe un *trend* già in atto in cui la pressione fiscale gravante sui redditi più *mobili* si ridurrebbe ulteriormente a scapito di altri redditi, segnatamente di quelli da lavoro dipendente. Si tratta di valutazioni fatte in un contesto socio-economico che – a distanza di un decennio da tale scritto – risultano in parte superate. L'accesso al PC e alla Rete interessa – solo in Italia – quasi la metà della popolazione (cfr. http://dati.istat.it/Index.aspx?DataSetCode=DCCV_USOINTPC), da cui emerge che nell'ultima rilevazione compiuta dall'ISTAT a febbraio 2011 risultava che l'utilizzo di PC ed internet e relativa al periodo febbraio 2010 – febbraio 2011 ha riguardato tra il 48,9 % di un campione che include una fascia d'età che va dagli 11 anni agli ultra settantacinquenni) per cui oggi tali strumenti sono potenzialmente alla portata di tutte le fasce di consumatori e una "defiscalizzazione" delle transazioni telematiche non penalizzerebbe i consumatori meno abbienti. Un'eventuale discriminazione di quest'ultima categoria potrebbe essere rappresentata da ostacoli di ordine economico che impediscano l'accesso alla Rete, rendendola uno strumento accessibile a pochi privilegiati, ma così non è, non solo nei Paesi sviluppati ma oramai (per fortuna) anche in quelli in via di sviluppo

dell'esistente. Finalizzata al perseguimento del principio di efficienza è la disciplina fiscale UE laddove ha previsto l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni del commercio telematico, provvedendo alla sua regolamentazione attraverso la recente direttiva n. 2010/45/UE.²⁴¹

Infine, il principio di certezza e semplicità postula che l'imposizione del commercio elettronico deve essere chiara e di facile comprensione in modo da consentire ai contribuenti di agire nella consapevolezza delle conseguenze fiscali del proprio operato, quello di *effettività* implica che la disciplina sia concretamente applicabile (poiché tale connotazione dovrebbe ridurre i rischi di evasione ed elusione fiscale garantendo al contempo la riscossione delle imposte)²⁴² e quello di flessibilità comporta che il sistema fiscale adottato deve essere in grado di adeguarsi celermente agli sviluppi tecnologici e commerciali.

Compiuta la disamina generale dei principi del commercio elettronico, si rende necessario verificare quali percorsi di politica fiscale e quali strumenti normativi sono stati adottati da USA ed UE e quali siano stati proposti dall'OCSE.

2.1. La posizione degli USA.

Il regime fiscale delle transazioni telematiche ha cominciato a formare oggetto di attenzione da parte di governi nazionali e di organizzazioni internazionali a partire dalla seconda metà degli anni novanta, quando il profilarsi di una crescita esponenziale di tale forma di commercio e il pericolo che la mancanza di adeguati strumenti per "intercettare" il reddito e il valore aggiunto trasferiti per tale via comportasse rilevanti perdite di gettito li ha indotti a considerare attentamente il fenomeno.²⁴³ Tra i governi nazionali, gli Stati Uniti d'America hanno colto prima di altri l'importanza ed intuito le implicazioni fiscali del commercio elettronico. Già nel documento intitolato "*Selected Tax Policy Implications on Global*

²⁴¹ Direttiva del Consiglio UE del 13 luglio 2010 recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione (pubblicata in GUUE del 22 luglio 2010).

²⁴² Cfr. il CFA dell'OCSE, secondo cui la disciplina fiscale deve essere «*weighed against the obligation to operate a fair and predictable taxation system that provides the revenue required to meet the legitimate expectations of citizens for publicly provided services*» .

²⁴³ Per una rassegna di alcuni tra i più rilevanti documenti sul tema cfr. P. ADONNINO, *Internet. Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, op. cit., pag. 5.

Electronic Commerce”, pubblicato a novembre del 1996,²⁴⁴ il Dipartimento del Tesoro americano aveva effettuato alcune osservazioni e considerazioni sulle criticità relative alla tassazione dei redditi prodotti da operazioni transnazionali svolte in tale ambito. Nel documento si osservava che i più rilevanti profili interessati dal crescente utilizzo di internet nel trasferimento delle informazioni, nella prestazione di servizi e nell'effettuazione di transazioni tramite moneta elettronica riguardassero l'identificazione dello Stato o degli Stati ai quali è riconducibile la potestà impositiva sui redditi derivanti dal commercio elettronico, la loro qualificazione ove siano tratti da operazioni aventi ad oggetto informazioni in formato digitale (immagini, programmi per computer, file musicali, pubblicazioni,...), la necessità di distinguere tra *royalties* da un lato e vendita di beni o prestazioni di servizi dall'altro e di tracciare le transazioni effettuate in via anonima attraverso l'uso di moneta elettronica e la decrittazione.²⁴⁵

Il Tesoro USA dichiarò inoltre che l'utilizzo delle nuove tecnologie non giustificava l'introduzione di nuovi tributi, per cui non avrebbe preso in considerazione l'introduzione di alcun tipo di tributo sulla cifra d'affari (sul modello dell'Iva di matrice comunitaria), di "*bit tax*" (v. più avanti) o di qualsiasi altra imposta o accisa sul commercio elettronico, mentre osservò che andava

²⁴⁴ Per un esame dei profili esaminati dal documento e alcune riflessioni di politica fiscale in materia ed un esame comparatistico delle prime prese di posizione di alcuni Stati nella seconda metà degli anni novanta cfr. A. J. COCKFIELD, *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 74 TUL. L. REV. 133, 167-212 (1999). Tra i contributi della letteratura fiscale americana sul punto, si vedano (senza alcuna pretesa di completezza) gli scritti di D. TILLINGHAST, *The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions*, 50 BULL. FOR INT'L FISCAL DOC. 524, 525 (1996) ; C. E. MCLURE Jr., *Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws*, 52 TAX L. REV. 269, 313 (1997) ; R. L. DOERNBERG, *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, 16 TAX NOTES INT'L 1013 (1998). Un cenno va fatto anche ai documenti elaborati sul tema a poco tempo di distanza da quello USA dall'Australia (Australian Tax Office, *Tax and Internet: Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project*, Aug. 1997), dal Canada (Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce, *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration*, April 1998) e dal Regno Unito (Inland Revenue and HM Customs and Excise, *Electronic Commerce: UK Taxation Policy*, Oct. 1998), non privi di spunti e riflessioni interessanti.

²⁴⁵ Da notare come il Tesoro USA (7.3.3. *Proposed regulations on computer program transactions*, pag. 29), ritenesse opportuno rifuggire dalla qualificazione dei redditi originati dal commercio elettronico con riferimento al fatto che la proprietà dei beni digitali sia qualificabile come "*tangible*" o "*intangible*", poiché tali nozioni non riescono a cogliere l'essenza e l'unicità delle "*digitalized information*". Tuttavia, in questo caso l'utilizzo dei termini "*tangible*" e "*intangible*" avviene impropriamente rispetto alla distinzione che anche nel diritto e nella contabilità statunitense si compie tra le due categorie, identificando la prima ipotesi nel programma trasferito su dischetto e la seconda attraverso impulsi elettrici tramite trasmissione telematica sulla Rete.

adottato il principio di neutralità, ai sensi del quale redditi simili vanno trattati allo stesso modo, a prescindere dal fatto che derivino dall'utilizzo del commercio tradizionale o da quello elettronico. Tra le principali criticità generate dalle operazioni svolte in via telematica su cui il Tesoro USA richiamò l'attenzione, era in primo luogo il rischio di doppie imposizioni e di conflitti tra le singole Autorità fiscali nazionali, il che richiedeva l'adozione di strumenti idonei a prevenire le frodi in rete a seguito del crescente utilizzo della moneta elettronica e del correlato trasferimento elettronico dei fondi. Per quanto riguarda invece la politica fiscale da adottare, implicante una scelta di fondo tra la tassazione in base alla fonte e alla residenza, il Tesoro americano ha ritenuto preferibile optare per l'imposizione del reddito nello Stato di residenza del soggetto che produce il reddito, poiché nel c.d. "cyberspazio" risulta piuttosto difficile applicare il concetto di fonte utilizzato per collegare la produzione del reddito ad uno specifico ambito territoriale. Va detto che questa posizione è stata poi confermata dagli USA in altri documenti, in cui essa è giustificata anche dall'opportunità di evitare ostacoli doganali al commercio elettronico, mantenendo la prassi di non imporre dazi sulle trasmissioni elettroniche.²⁴⁶ Sul piano dei successivi interventi normativi, va notato che le decisioni politiche adottate dal Governo federale degli USA si sono concretate in origine in una moratoria finalizzata a non ostacolare le transazioni elettroniche tra Stati federali. Si tratta di una posizione sancita dal legislatore federale attraverso l'*Omnibus Appropriations Act* del 1998 (meglio noto come *Internet Tax Freedom Act*) che ha comportato una moratoria in ordine all'istituzione di nuove forme d'imposizione discriminatorie degli scambi interstatali attuati con reti telematiche.²⁴⁷ La ragione della posizione si lega anche al fatto che la *sale and use*

²⁴⁶ "A framework for global electronic commerce" (1.1.1997), "Internet tax freedom Act (Congresso USA, 20.10.1998). Cfr. G. SACERDOTI, *Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001, pag. 23.

²⁴⁷ La legge citata, adottata dal Congresso, il 20 ottobre 1998 (47 U.S.C.S. § 151 sec.1102, H.R.4328), la cui moratoria era in origine di tre anni (poi prorogati a 5), prevedeva che gli Stati non introducessero nuove imposte gravanti sull'e-commerce in attesa che fossero meglio comprese le implicazioni giuridiche del fenomeno e ha previsto l'istituzione di una *E-commerce Advisory Commission*, con il compito di studiare e monitorare l'evolversi dell'economia telematica composta rappresentanti delle imprese, del Governo federale e degli Stati federali, i cui lavori sono sfociati nel 2000 in un rapporto (reperibile in www.ecommercecommission.org) in cui si appoggia la proroga della moratoria e l'adozione di misure fiscali agevolative del commercio *on-line* (cui però si mostra contraria la dottrina tributarista americana: vedi nt. 102).

tax applicata sulle transazioni commerciali negli USA comporta che l'obbligo di riscuotere e versare il tributo sia disciplinato – tra l'altro – da due disposizioni, la *Due Process Clause* e la *Commerce Clause*, le quali sanciscono il principio secondo cui l'assoggettamento alla giurisdizione fiscale di uno Stato si verifica con la presenza fisica e sostanziale dell'operatore economico sul territorio.²⁴⁸ E' evidente che tanto le operazioni *off line* (vendite a distanza con consegna del bene in formato tradizionale ordinato per telefono, posta o anche internet) quanto quelle *on-line* sfuggono a tale requisito poiché, salvo il caso in cui la vendita di un bene avvenga tra cliente ed impresa localizzati nel medesimo Stato, l'impresa non è fisicamente presente nello Stato in cui si trova l'acquirente del bene.

Pertanto, la politica fiscale americana, sfavorevole in via di principio alla tassazione delle operazioni telematiche (e in ciò in evidente contrasto con le esigenze dell'UE) si coniuga non solo con ragioni di opportunità economica (non a caso gli USA sono tra i più importanti esportatori di tecnologia) ma anche con altre ragioni di ordine giuridico.²⁴⁹

Peraltro, tale posizione ha suscitato le critiche di una parte della dottrina americana per la quale alla base della pretesa di non tassare il commercio on line e l'equivoco di identificare la tassazione dell'accesso in Rete con la tassazione delle operazioni effettuate sulla Rete. Queste ultime andrebbero invece tassate, pena la riduzione del gettito fiscale da destinare al *welfare* o l'aumento di altre imposte

²⁴⁸ Cfr. G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva*, in *il fisco* n. 43 del 2001, pag. 13790 e ss. La *Sales and Use Tax* è, a differenza dell'IVA, un'imposta a "cascata" sulle vendite, che può o meno essere imposta dai singoli Stati federali e la cui aliquota varia da uno Stato all'altro. Prima dell'avvento di Internet, l'esclusione da questa imposta era limitata alle vendite per corrispondenza, per loro natura, trans-statali. I dati riportati dalla letteratura fiscale americana evidenziano con preoccupazione come l'aumento del commercio on line abbia determinato una forte contrazione del gettito degli Stati (quasi tutti tranne la California e il Nuovo Messico) che nonla applicano all'e-commerce, con conseguenti ricadute in termini di contrazione delle disponibilità per il welfare. Cfr. NEWMAN, *The great internet tax drain*, *Technology Review*, n. 5/6, 1996, il quale rilevava che nel 1995 il minor gettito causato dall'e-commerce per quell'anno era stimabile in oltre 3 miliardi di dollari.

²⁴⁹ Come nota G. CORABI, loc. cit., dal combinato disposto dell'art. 1, sez. 8, comma 3, e degli emendamenti nn. V e XIV della Costituzione federale, si evince la regola secondo la quale i singoli Stati non possono introdurre misure di qualsiasi natura (anche fiscale) i cui effetto sia quello di pregiudicare il commercio interstatale. Sulla base di ciò, il Governo federale ha adottato la richiamata moratoria.

per compensare la riduzione delle entrate fiscali imputabili all'aumento del commercio on line a scapito di quello *bricks and mortar*.²⁵⁰

2.2. La posizione dell'OCSE nell'imposizione diretta. Le ipotesi di modifica del modello convenzionale per l'adeguamento alle esigenze dell'e-commerce: *status quo approach* vs. *revolutionary approach*. L'adozione dello *status quo approach*.

Grosso modo nello stesso periodo in cui gli Usa elaborano il documento citato in precedenza, le organizzazioni internazionali (e sovranazionali) che a vario titolo sono interessate dalla "new economy" iniziano ad analizzare attentamente le conseguenze che il fenomeno può produrre in ambito fiscale. Documenti in materia vengono elaborati dall'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO), dall'*International Chamber of Commerce*,²⁵¹ dall'OCSE e dall'UE.

Il WTO ha studiato il commercio elettronico a partire dal 1998 in una prospettiva tesa ad evitare che le barriere protezionistiche potessero compromettere questa nuova forma di commercio e diretta a verificare se si potesse adeguare il quadro normativo del c.d. *Uruguay Round* all'e-commerce.²⁵²

²⁵⁰ Cfr. B. T. WARD – J. C. SIPIOR. *To Tax or not to Tax E-Commerce: a United States Perspective*, Journal of Electronic Commerce Research, VOL. 5, NO.3, 2004 (reperibile anche sul link <http://www.csulb.edu/web/journals/jecr/issues/20043/Paper3.pdf>), I quali rilevano che «*The proponents of a tax free internet argue that internet access taxes and fees result in rate hikes making access more expensive for the consumer and thus restricting the growth of internet use and e-commerce. (...) Since transactional taxes are a significant revenue source, an increase in non-payment would result either in an increase in other taxes or a contraction of government functions and/or programs. Further, an increase in the ability to avoid or evade transactional taxes could adversely affect the local tax base. What will be the impact on the local tax base and economy of redirecting commerce from local brick and mortar businesses to remote ecommerce businesses because of the perceived tax savings?*». In effetti, come rileva C. GARBARINI, *La disciplina fiscale ...*, op. cit., pag. 1212, nt. 20, un appello a non esentare permanentemente le operazioni di commercio elettronico dalle imposte indirette sui consumi era stato presentato nel 1999 da 57 esponenti della dottrina giurid tributaria statunitense e - inoltre - in opposizione all'indirizzo espresso dalla commissione istituita con la *Internet Tax Freedom Act* (che avrebbe una visione orientata da alcuni interessi economici) la National Governors' Association, aveva presentato nel 1999 una sua proposta tesa a garantire, tramite un «*third party collection system*» (un software che avrebbe determinato l'imposta dovuta per ciascuna transazione telematica, effettuando la ritenuta e versando il dovuto al Fisco), l'applicazione delle imposte indirette sui consumi sulle operazioni di commercio elettronico.

²⁵¹ Sulle iniziative dell'ICC v. A. FODELLA, *Verso una legislazione uniforme?*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali*, op. cit., pag. 68 ss.

²⁵² Sul punto v. G. SACERDOTI, *Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, pagg. 10 e seguenti.

Peraltro, i principali contributi allo studio del commercio elettronico in chiave fiscale sono i contributi dell'OCSE e dell'UE, rispettivamente nell'ambito delle imposte dirette e dell'Iva. In particolare, l'OCSE ha promosso un intenso dibattito finalizzato all'elaborazione di principi diretti a garantire l'efficacia delle legislazioni fiscali e doganali anche in relazione alle transazioni telematiche e che negli anni novanta è sfociato nelle conferenze interministeriali di Turku²⁵³ e di Ottawa, in cui sono state poste le basi per un accordo a livello mondiale sugli aspetti fiscali del commercio elettronico. In particolare, la conferenza di Turku del 1997 ha costituito la prima occasione ufficiale per analizzare i riflessi sul piano tributario dell'*e-commerce* ed ha posto le premesse per la successiva conferenza di Ottawa. Nel documento conclusivo della prima Conferenza, l'OCSE evidenziava la tendenza propria di ogni Stato ad estendere il proprio potere impositivo nei confronti di tutti i soggetti e/o le operazioni che abbiano una qualche connessione con il territorio in forza dell'applicazione dei tradizionali principi di tassazione basati sulla residenza del contribuente e sulla fonte del reddito. Da ciò il pericolo, già rilevato dal Dipartimento del Tesoro americano, che l'applicazione di tali principi all'interno dei singoli ordinamenti nazionali portasse a conflitti tra le amministrazioni fiscali nazionali e forme di doppia imposizione sui redditi derivanti da operazioni transazionali e la necessità di un'efficace collaborazione tra Stati onde determinare le strategie fiscali comuni ed individuare adeguati strumenti di regolamentazione del commercio elettronico. Nella successiva Conferenza interministeriale di Ottawa del 1998²⁵⁴ si affermò a livello internazionale la soluzione favorevole all'applicazione – nella regolamentazione del commercio elettronico – dei principi fiscali generalmente accettati (c.d. "*status quo approach*") adattati opportunamente alle specifiche esigenze del commercio on-line²⁵⁵ e si stabilì la necessità che ogni intervento di regolamentazione dell'*e-commerce* fosse ispirato ai principi di certezza,

²⁵³ 16 OECD – Committee for Fiscal Affairs "*Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*", Turku, 18 novembre 1997, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, 3 ss;

²⁵⁴ OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce"*, 8 ottobre 1998, reperibile a <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf>.

²⁵⁵ Per una critica alla strada prescelta, cfr. A. DE LUCA – D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi*, 2004, pag. 1587.

semplicità, efficacia, flessibilità e soprattutto di neutralità, intesa come parità di trattamento – dal punto di vista fiscale – del commercio elettronico rispetto alle forme tradizionali di transazione, con il conseguente divieto di introdurre regimi discriminatori. A seguito del raggiungimento del suddetto accordo in merito alle condizioni di tassazione del commercio elettronico, fu conferito al “*Working party n. 1*” dell’OCSE²⁵⁶ il mandato ad elaborare le integrazioni al commentario dell’art. 5 del Modello OCSE, necessarie per consentire un’applicazione della nozione di stabile organizzazione anche all’*e-commerce*. La scelta di tenere ferma la formulazione dell’art. 5 del Modello OCSE (v. capitolo III), intervenendo soltanto sul Commentario è stata dettata non solo e non tanto da motivazioni di ordine teorico, quanto piuttosto dalle difficoltà che avrebbe comportato una modifica di una nozione fortemente radicata in pressoché tutti i sistemi fiscali statali e dai problemi di coordinamento che si sarebbero verificati nel quadro delle convenzioni stipulate e da stipularsi in base al Modello OCSE. Per contro, l’opzione preferita rendeva la modifica di immediata applicazione a tutte le convenzioni vigenti basate sul citato modello. L’attività del “*Working party n. 1*”²⁵⁷ si è conclusa con la pubblicazione di un documento,²⁵⁸ che ha introdotto dieci nuovi paragrafi (dal 42.1 al 42.10) all’art. 5 del Commentario (pubblicati all’inizio del 2003), dedicati alla nozione di stabile organizzazione nel caso specifico dell’*e-commerce*.

Nel documento del 15 dicembre 2005 del *Technical Advisory Group* (TAG), incaricato sin dal 1999²⁵⁹ dall’OCSE di verificare l’applicabilità delle norme del

²⁵⁶Il *Working party n. 1 sulle Convenzioni e Questioni correlate* costituisce un sottogruppo dell’OCSE *Committee on Fiscal Affairs*, responsabile dell’aggiornamento del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni.

²⁵⁷Il lavoro del comitato ha portato all’elaborazione di due documenti: il primo nell’ottobre del 1999 (O.E.C.D., *The application on the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on article 5*), proponeva l’aggiunta di sette paragrafi al Commentario; il secondo, pubblicato nel marzo del 2000 (O.E.C.D., “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*” (03.03.2000), conteneva quindici punti. Entrambi i documenti sono pubblicati in Riv.dir.trib., IV, 2000, 101 ss.

²⁵⁸ O.E.C.D., “*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*” (22.12.2000).

²⁵⁹ Le precedenti analisi ed osservazioni del TAG sono contenute nei cc.dd. *discussion draft* riguardanti l’attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel quadro del commercio elettronico (*Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*, 2001) e il trasferimento di sede (*Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention*, 2003), su cui v. *infra*.

Modello sulla tassazione degli utili delle imprese al commercio elettronico,²⁶⁰ è contenuto un esame delle proposte di modifica alle norme convenzionali ed al Commentario ispirate ai due diversi filoni che si estendono anche a settori diversi dal commercio elettronico.

Da un lato, vengono esaminate le proposte di modifica che non incidono sostanzialmente sulla portata di tali disposizioni.

Tra esse rientrano, anzitutto, le modifiche relative alla definizione di "stabile organizzazione" dirette ad escludere da tale nozione tutte le attività non contraddistinte dalla presenza dell'elemento umano (per poter configurare una stabile organizzazione in un Paese occorrerebbe verificare la presenza di personale *in loco*), motivata dal fatto che, di regola, in assenza di personale addetto si conseguirebbero profitti limitati (il che, per la verità, non risponde sempre alla realtà dei fatti, come dimostrano i cc.dd. *software* intelligenti: v. capitolo III).

Inoltre, vi rientrano quelle modifiche che avrebbero comportato l'esclusione della rilevanza del *server* dalla nozione di stabile organizzazione. Dal documento dell'OCSE si desume che questa modifica avrebbe richiesto un ripensamento dei concetti introdotti nel 2003 ai paragrafi da 42.1 a 42.10 del Commentario e avrebbe comportato l'irrilevanza fiscale delle ipotesi in cui la presenza in uno Stato si fosse limitata a strutture "automatizzate" prive di personale.²⁶¹

Altra modifica coerente con lo *status quo approach* sarebbe stata quella di espungere dall'ambito definitorio le funzioni preparatorie e ausiliarie afferenti al *software* e ciò in base all'assunto che il commercio elettronico costituirebbe un'evoluzione del commercio tradizionale, in cui si è sempre esclusa dalla

²⁶⁰ Il documento, intitolato "*Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*" (consultabile sul sito www.oecd.org) si articola in cinque sezioni: la n. 1 concerne l'analisi di nuovi modelli di business che rappresentano il sostrato sostanziale per l'esame da parte del TAG delle problematiche connesse al commercio elettronico; la n. 2 sintetizza le disposizioni contenute nelle Convenzioni contro la doppia imposizione e riguardanti la tassazione degli utili delle imprese; la n. 3 si sostanzia in una valutazione critica delle disposizioni delle convenzioni vigenti; la n. 4 esamina alcune possibili alternative alle modalità di tassazione degli utili delle imprese attualmente vigenti e la sezione n. 5, infine, contiene le osservazioni conclusive sull'analisi e le raccomandazioni del TAG.

²⁶¹ Nel documento si ritiene che per intraprendere un'attività imprenditoriale occorrono tempo e risorse che legano l'attività ad un determinato territorio, a prescindere da dove poi si decida di collocare il *server*. (sul punto v. più in dettaglio il capitolo II).

definizione di stabile organizzazione la rilevanza di strumenti (informatici e non) che supportano l'attività svolta.

Ancora, in tale ambito rientrano le modifiche dirette ad eliminare le eccezioni previste al paragrafo 4 dell'art. 5 del Modello Convenzionale, eventualmente subordinandole alla condizione secondo cui esse debbano essere tutte connesse ad attività preparatorie o ausiliarie. Tale soluzione è stata ritenuta utile per arginare le ipotesi di *tax planning* che sfruttano le disaggregazioni di funzioni.

Ulteriori modifiche coerenti con l'impostazione citata sono quelle che introducono il concetto di "forza di attrazione" anche nell'e-commerce. In particolare, si è ipotizzata la modifica dell'art. 7 del modello di convenzione OCSE prevedendo la tassazione (per mezzo della stabile organizzazione) dei profitti derivanti dalla vendita di beni in un determinato Stato ed ottenuti tramite un *web site*. Nell'ottica del TGA la modifica comporterebbe l'accettazione del principio che sussiste una stabile organizzazione nel commercio elettronico ove vi sia la contemporanea presenza dell'elemento umano e del *web site*. Con ciò si supererebbero le perplessità generate dall'esclusione del *web site* dalla definizione di stabile organizzazione.

Infine, nel senso dello *status quo approach* si muovono quelle modifiche che comportano l'adozione di nuove norme per la tassazione dei redditi derivanti dalla prestazione di servizi, analoghe a quelle già previste dal Modello di convenzione elaborato dall'Organizzazione delle Nazioni Unite (di seguito ONU)²⁶² e che comporterebbero l'imposizione (in alcune fattispecie), del reddito originato dalla prestazione di servizi svolta con un certo grado di continuità in un determinato Stato.

Oltre a tali modifiche, l'OCSE ha ipotizzato dei mutamenti del quadro normativo esistente assai più radicali, che possono farsi rientrare nel già citato *revolutionary*

²⁶² Nel 1980 l'ONU ha elaborato il suo modello di convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito tra Stati industrializzati e in via di sviluppo. Ancorché in tale Convenzione la nozione di stabile organizzazione sia sostanzialmente coincidente con quella prevista dal modello convenzionale dell'OCSE, sussistono importanti differenze relative al diverso ambito applicativo. Infatti, mentre i Paesi in via di sviluppo estendono tale concetto per l'estensione del principio della *source taxation of income*, quelli industrializzati restringono la definizione contenuta all'art. 5 del Modello ONU non solo per evitare il rischio di una doppia imposizione ma anche e soprattutto per limitare la potestà impositiva dell'altro Stato contraente. Per la consultazione del testo del Modello convenzionale ONU cfr. il volume di A. PISTONE, *L'ordinamento tributario*, Padova, 1986, Vol. IV, Tomo I, pag. 426.

approach. Si tratta di modifiche che incidono in misura sostanziale sul contenuto delle norme convenzionali vigenti e che – in termini sintetici – si concretano:

- nell'introduzione di norme assai simili a quelle relative alla tassazione dei cc.dd. *passive incomes*: si tratterebbe – in buona sostanza – di consentire allo Stato della fonte di tassare attraverso il meccanismo della ritenute alla fonte alcune tipologie di *e-commerce*;
- nell'elaborazione di una nuova nozione di "erosione della base imponibile" che comporterebbe il superamento del concetto di stabile organizzazione così com'è attualmente formulato e l'attribuzione della potestà impositiva da attuarsi – tramite ritenuta alla fonte – nei confronti di imprese residenti che effettuano pagamenti (consistenti in costi deducibili) ad una impresa situata nell'altro Stato contraente;
- nell'applicazione del c.d. *formulary apportionment*, ossia in un metodo di ripartizione dei profitti all'interno dei gruppi di imprese, il quale consentirebbe anche di superare le difficoltà di applicazione al commercio elettronico delle tradizionali metodologie elaborate in materia di *transfer pricing*.²⁶³ Come è evidente, si tratta di una soluzione che in un contesto diverso e in una prospettiva più ampia ha trovato una prima proposta ufficiale di realizzazione in ambito UE con la proposta di direttiva relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società del 16 marzo 2011;²⁶⁴
- nell'introduzione del concetto di "stabile organizzazione virtuale": ciò comporterebbe la rielaborazione dell'art. 5 del modello di Convenzione OCSE che dovrebbe contenere una disposizione *ad hoc* per il commercio elettronico.

²⁶³ La materia del *transfer pricing* è stata oggetto dello studio n. 10 dell'OCSE, riguardante proprio la disciplina del commercio elettronico e intitolato *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*. Il documento segue il percorso già tracciato da un sottogruppo del *Working Party* n. 6, concernente le interrelazioni tra la gestione di *Internet* e il *transfer pricing* (i cui risultati sono contenuti nel documento intitolato *Communications Revolution and its effects on transfer pricing*). Nella prima parte dello studio n. 10 si analizza l'applicazione dell'*arm's length* alle transazioni *intercompany* e si dà atto delle difficoltà che comporta l'applicazione dei metodi previsti dalle *Guidelines* dell'OCSE. Più in dettaglio, il documento esamina alcuni specifici *business model* adottati nell'*e-commerce*, come le operazioni di *e-tailing* espletate da una società sussidiaria, analizza l'attività di una sussidiaria attraverso un *server* (ma svolta senza personale), le aste *on-line* (sia *customer-to customer* che *business-to business*), gli accordi di *web-hosting* (in cui è la sussidiaria a porre nella disponibilità della casa madre i propri *server*) e, infine, i sistemi di prenotazione *on-line* (è il caso di operazioni di *e-booking*: si esaminano le modalità di prenotazione dei biglietti aerei).

²⁶⁴ Direttiva del Consiglio del 16 marzo 2011 COM(2011) 121 definitivo.

Nelle conclusioni, il TAG si è espresso nel senso che nessuna delle modifiche radicali indicate in precedenza sembra essere allo stato, praticabile. Ciò non tanto per ragioni di ordine sistematico quanto piuttosto di ordine pratico. In una visione pragmatica di conservazione dell'esistente ed improntata ad un'analisi "costi-benefici", si è rilevato che le modifiche comporterebbero uno stravolgimento dei vigenti principi eccessivamente gravoso, realizzabile in tempi lunghi e non giustificabile anche alla luce del fatto che il commercio elettronico, pur dovendo essere costantemente monitorato, non ha determinato una significativa erosione delle entrate erariali degli Stati.²⁶⁵

2.3. *La posizione dell'UE con particolare riguardo all'imposizione indiretta.*

Per quanto attiene all'Unione Europea, va considerato che la presenza di un tributo di matrice comunitaria qual è l'Imposta sul valore aggiunto,²⁶⁶ e il meno asfittico ambito di azione che caratterizza gli organi comunitari nelle imposte indirette rispetto alle dirette (posto che l'armonizzazione delle prime costituisce uno degli obiettivi del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, già Trattato CE)²⁶⁷ hanno favorito lo studio delle problematiche riguardanti l'imposizione indiretta. Particolare rilievo assume in questo contesto la comunicazione COM (98) 374 del

²⁶⁵ In realtà, la domanda che l'OCSE fa (e si fa) circa esigenza di dotarsi di regole "universali e condivise" suona per molti versi retorica, posto che (come evidenziato dallo stesso TAG) non è affatto semplice ripensare integralmente principi recepiti in molti ordinamenti statali e che cambiamenti radicali quali quello – ad esempio – di abbandonare la nozione di stabile organizzazione per criteri alternativi di ripartizione delle potestà impositive statali potrebbe avere effetti indesiderati.

²⁶⁶ Sull'Iva, quale imposta comunitaria, A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 471 e - diffusamente - A. COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria*, Padova, 2000, pag. 3. L'Iva ha realizzato il massimo livello di armonizzazione e di influenza della legislazione comunitaria nel quadro delle legislazioni fiscali degli Stati membri, per cui – ancorché non sia espressione della potestà impositiva dell'UE ma dei singoli Stati membri, può definirsi propriamente tributo comunitario sotto il profilo strutturale e funzionale, posto che una parte del gettito costituisce risorsa propria dell'UE.

²⁶⁷ Il che costituisce il corollario di un Trattato che ora come allora limita l'ambito operativo degli organismi comunitari in tema d'imposizione diretta agli interventi strumentali e strettamente necessari al buon funzionamento del mercato interno (cfr. art. 113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, di seguito TFUE). Le competenze dell'UE in materia tributaria non sono generali ma limitate espressamente alla sola armonizzazione fiscale delle imposte indirette, ancorché nei settori che non sono di esclusiva competenza l'UE possa intervenire in forza dei principi di sussidiarietà e proporzionalità e con l'adozione unanime dei relativi provvedimenti normativi in sede comunitaria. Cfr. C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, op. cit., ove ulteriori riferimenti bibliografici.

17 giugno del 1998,²⁶⁸ finalizzata a preparare il contributo dell'UE e dei suoi Stati membri in materia di imposizione indiretta per la conferenza di Ottawa,²⁶⁹ ma che già traccia in modo netto gli orientamenti che negli anni successivi avrebbero orientato la politica fiscale comunitaria in tema d'imposizione indiretta nel commercio elettronico. Partendo dalla dichiarazione comune UE-USA sul commercio elettronico del 5 dicembre 1997, in cui si era concordato circa il fatto che *"le imposte sul commercio elettronico devono essere chiare, coerenti, neutrali e non discriminatorie"* e rilevato che nella dichiarazione di Bonn sottoscritta il 6 luglio 1997 da 29 paesi, gli Stati sottoscrittori hanno condiviso il principio che non debbono esservi imposte discriminatorie sull'uso delle reti globali di informazione, la Commissione rileva che (coerentemente) il regime dell'IVA si applica a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi destinate al consumo all'interno dell'UE, a prescindere dai mezzi di comunicazione o dalle forme di commercio utilizzati per la loro effettuazione.

Tracciando il quadro di una prospettiva coerente con gli impegni e delle dichiarazioni congiunte sottoscritte in ambito internazionale, si rimarca la necessità che il sistema dell'IVA risponda alle esigenze di certezza del *diritto*, semplicità e neutralità indispensabili per contribuire allo sviluppo del commercio elettronico.

In particolare, la certezza del diritto implica che lo svolgimento delle attività commerciali avvenga in un contesto in cui norme chiare e coerenti minimizzano i rischi di contenziosi e oneri fiscali imprevisti.

La semplicità consente di ridurre al minimo indispensabile gli oneri amministrativi collegati al rispetto della normativa e in questo quadro si riteneva fondamentale la previsione dell'imposizione all'origine e un unico Stato di registrazione ai fini IVA presso cui provvedere agli adempimenti fiscali e alle detrazioni. Infine, la neutralità comporta, da un lato, che le conseguenze dell'imposizione siano le stesse per le operazioni riguardanti beni e servizi,

²⁶⁸ Comunicazione della Commissione COM (98) 374, Commercio elettronico e tassazione indiretta, del 17 giugno 1998, approvata il successivo 6 luglio dal Consiglio Ecofin.

²⁶⁹Le linee guida (nel documento gli "Orientamenti") indicate nella Comunicazione per l'applicazione della disciplina delle imposte indirette al commercio elettronico sono state poi recepite dal Comitato fiscale OCSE nel rapporto presentato alla conferenza di Ottawa e approvato dallo stesso comitato nel 2000

indipendentemente dalla forma di commercio usata o dal fatto che la cessione o prestazione sia effettuata *on-line* oppure *off-line*, e dall'altro che le conseguenze dell'imposizione dovrebbero essere le stesse per i beni e i servizi acquistati all'interno o all'esterno dell'UE.

In sostanza, certezza, semplicità e neutralità divengono paradigmi essenziali per garantire la parità delle condizioni di concorrenza per tutti gli operatori sul mercato globale in via di sviluppo e per evitare distorsioni su tale mercato.

Le ulteriori considerazioni svolte dall'organo comunitario si articolano in orientamenti che sono stati poi esposti nella Conferenza di Ottawa e tra i quali spicca anzitutto il "no" fermo a nuovi tributi nell'ambito del commercio elettronico.²⁷⁰

La posizione sul punto appare scontata in chiave comunitaria, posto che un tributo concorrente con l'IVA nell'ambito del commercio elettronico (i.e. avente il medesimo presupposto impositivo) sarebbe inammissibile ai sensi dell'art. 401 della direttiva 2006/112/CE e pregiudicherebbe la piena attuazione delle libertà economiche fondamentali sancite dall'UE, espressione di un mercato pienamente concorrenziale e dunque privo di distorsioni (anche fiscali).²⁷¹

²⁷⁰ Nella delibera del *Consiglio europeo Ecofin* del 6 luglio 1998, di poco successiva al documento in commento, si confermò l'orientamento stabilendo il divieto di introdurre imposte aggiuntive Iva e dichiarando che era necessario adeguare la normativa esistente alle nuove esigenze tecnologiche. Sul punto si segnala l'istituzione di un gruppo di studio - all'interno della Commissione europea - denominato "*e-europe*" che ha condotto la Commissione stessa all'emanazione di una comunicazione (dell'8 dicembre 1999) dal titolo "*e-Europe - An information society of all*"; nelle delibere emesse, a seguito delle discussioni del Consiglio europeo tenute ad Helsinki (del 10 dicembre 1999) e a Lisbona (del 23 marzo 2000). Specificamente per tutti i documenti e gli studi condotti sul tema, A. URICCHIO-M. GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000*, in "Dir. prat. trib.", 2001, pag. 264; C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in "Dir. prat. trib.", 1999, I, pag. 1413; M. AUJEAN, *Il commercio elettronico internazionale e l'Iva*, cit., pag. 146.

²⁷¹ Art. 401 «*Ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e qualsiasi imposta, diritto o tassa che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.*». Sul punto è nota la vicenda che ha interessato IRAP. La giurisprudenza comunitaria ritiene esistente una duplicazione con l'IVA sulla base di alcuni indici rivelatori, quali l'applicazione in modo generalizzato a tutte le operazioni commerciali relative a beni o servizi, l'incidenza in misura proporzionale al prezzo di beni o servizi, la riscossione in ogni fase del processo produttivo o distributivo, l'applicazione al valore aggiunto di beni e servizi, deducendo dall'imposta dovuta per tale transazione quella già assolta in occasione dell'operazione commerciale a monte (cfr. le conclusioni dell'Avvocato generale del 14 marzo 2006 nella causa C-475/03, Banca Popolare di Cremona, in *Il Fisco*, 2006, n. 13, fasc. 1, 4971 e la sentenza della

Meno scontata è, invece, l'affermazione (orientamento n. 2) – invero perentoria e non supportata da argomenti giuridici pienamente convincenti – che la trasmissione elettronica è un servizio. Certamente nel caso di specie ad un'esigenza di sistematicità e coerenza della disciplina IVA e alla problematicità della distinzione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi nell'ambito del commercio elettronico *on line* si è sovrapposta la tutela dell'UE in sede di politica commerciale.

In effetti, una spinta decisiva all'adozione di una nuova disciplina comunitaria delle operazioni di commercio elettronico diretto l'ha data la necessità di evitare distorsioni della concorrenza nel settore dell'e-commerce che favorissero operatori economici extra-UE, poiché molte delle prestazioni di servizi *online* B-to-C rese da questi ultimi a consumatori finali residenti nell'UE erano assoggettate ad imposta nel luogo d'origine nel quadro della normativa UE vigente *pro tempore* (il che comportava che in tal caso non fosse prevista l'applicazione dell'IVA) mentre le corrispondenti operazioni poste in essere dagli operatori economici UE nei confronti di soggetti domiciliati al di fuori dell'UE risultavano imponibili in forza del criterio della residenza del fornitore.²⁷²

Al fine di ovviare a questo fenomeno distorsivo, la Commissione evidenziava la necessità di alcune modifiche che in futuro avrebbero concretamente inciso sulla disciplina IVA. Le operazioni aventi ad oggetto prodotti (video, dvd, etc.) inviati tramite canali commerciali tradizionali (o rientranti nel commercio elettronico indiretto) avrebbero continuato ad essere trattate ai fini IVA come cessioni di beni gravati (eventualmente) da dazi doganali all'importazione all'entrata nel territorio comunitario o, ricorrendone i requisiti, come prestazione di servizi. Per contro, i medesimi prodotti sarebbero stati trattati ai fini IVA come servizi se forniti per via elettronica (i.e. in formato digitale). I servizi prestati mediante commercio

Corte di giustizia del 3 ottobre 2006, in Rass. Trib. n. 1 del 2007, pag. 307 ss., con nota di R. SCHIAVOLIN, *L'Irap non è un'imposta sulla cifra d'affari*, pag. 315 ss..

²⁷² Sul punto G. MELIS, *Commercio Elettronico*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche, Sezione Commerciale, Aggiornamento*, Torino, 2008, pag.... Sulle conseguenze che prima delle modifiche apportate dalla direttiva n. 2002/38/CE del 7 maggio 2002 (recepita in Italia con d. lgs. 1° agosto 2003, n. 273) ai criteri di territorialità. Anteriormente a tale modifica, la distorsione fiscale citata comportava che le imprese UE per restare concorrenziali dovessero delocalizzare la prestazione di servizi elettronici presso in proprie consociate extra - UE, talvolta costituite *ad hoc*: cfr. MOCCI, *Commercio elettronico diretto: IVA come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione Europea*, in *il fisco*, 2003, n. 25, 1, pagg. 3905 ss.

elettronico o altri mezzi che sono prestati per essere fruiti nell'UE sarebbero stati tassati nell'UE a prescindere dalla loro origine, mentre i medesimi servizi, prestati da operatori UE per essere fruiti fuori dell'UE, non sarebbero stati assoggettati all'IVA nell'UE (ma l'IVA sulle operazioni a monte sarebbe risultata detraibile).

Altro orientamento prospettato dalla Commissione nella citata comunicazione e strettamente correlato a quello relativo alla qualificazione delle operazioni on-line rilevanti ai fini IVA come prestazioni di servizi è stato quello (centrale) di assicurare la neutralità, da intendersi nel senso di evitare distorsioni sul piano concorrenziale tra operatori economici UE ed extra-UE in relazione alle operazioni commerciali telematiche.

Tuttavia, sotto certi aspetti, detta neutralità non si è ancora integralmente realizzata, posto che alcune operazioni compiute *on line* (ci riferiamo alla vendita di prodotti editoriali in formato digitale) scontano l'aliquota ordinaria in luogo di quella ridotta prevista per le operazioni aventi ad oggetto i corrispondenti prodotti tradizionali (in cartaceo).²⁷³

Conclusivamente, l'UE ha sottolineato la necessità di facilitare l'osservanza della normativa garantendone la praticità e la fattibilità dell'applicazione. Tuttavia, stante il carattere "globale" del commercio elettronico, è necessario che si crei a livello internazionale un consenso e una cooperazione che premetta di elaborare strumenti condivisi atti a facilitare l'osservanza della normativa. Per tutti gli operatori nel campo del commercio elettronico l'osservanza della normativa deve essere resa il più possibile facile e semplice, devono esserne garantiti il controllo e l'applicazione²⁷⁴ e il sistema fiscale e i suoi strumenti di controllo devono consentire l'assoggettamento all'imposta delle prestazioni di servizi fruiti all'interno dell'UE in via telematica tanto dalle imprese quanto dai consumatori finali. La facilitazione della gestione delle formalità fiscali, improntate a criteri di equità e certezza del diritto e dirette a consentire la realizzazione di tutto il potenziale del commercio elettronico, passa anche attraverso la possibilità di

²⁷³ Tra i tanti che hanno stigmatizzato tale profilo, cfr. G. CORABI, *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva*, op. cit., pag. 13790 e ss.

²⁷⁴ «La normativa dovrà essere limitata al minimo e occorrerà evitare l'imposizione di obblighi sproporzionati se si vorrà consentire lo sviluppo del commercio elettronico. Dovranno però essere fornite garanzie di efficace controllo dell'imposta.»

consentire che le operazioni di fatturazione e contabilità avvengano per via elettronica. In seguito la fatturazione senza supporto cartaceo sarebbe diventata una caratteristica del commercio elettronico e le amministrazioni fiscali avrebbero dovuto dare agli operatori che partecipano al commercio elettronico la possibilità di adempiere agli obblighi fiscali tramite dichiarazioni IVA e tenuta di una contabilità IVA in forma elettronica. L'importanza delle linee guida sin qui esaminate appare evidente sol che si ponga mente al fatto che esse hanno tracciato il cammino poi percorso dalla Commissione nell'implementazione della successiva disciplina IVA del commercio elettronico. Ci riferiamo alla direttiva 2002/38/CE, introduttiva di un regime particolare per i servizi prestati tramite mezzi elettronici (e le cui disposizioni sono poi confluite nella direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, che ha rielaborato e riformulato la disciplina comunitaria dell'IVA) e alla direttiva comunitaria n. 2008/8/CE,²⁷⁵ intervenuta con l'obiettivo di semplificare e omogeneizzare la disciplina Iva.²⁷⁶ Particolare importanza assume la recente implementazione della disciplina sulla fatturazione elettronica a livello comunitario. La prima implementazione del nuovo sistema di fatturazione elettronica si era avuta con la direttiva n. 2001/115/CEE, il cui recepimento per il tramite del dal d. lgs. 20 febbraio 2004, n. 52 ha comportato la modifica dell'art. 21, comma 3°, del d.p.r. n. 633 del 1972.

Nello specifico, la direttiva del 2001/115/CEE ha disciplinato le modalità di emissione della fattura per mezzo di strumenti tradizionali ed elettronici, il contenuto, le modalità di trasmissione e conservazione (anche nelle forme dell'archiviazione elettronica), cercando di contemperare le esigenze di controllo

²⁷⁵ Produttiva di effetti a decorrere dal 1° gennaio 2015. Nelle more dell'approvazione definitiva del provvedimento di recepimento della normativa comunitaria (poi intervenuto con d. lgs. 11 febbraio 2010 n. 18) la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58 del 31 dicembre 2008 ha illustrato il contenuto della direttiva n. 2008/8/CE, le cui disposizioni erano direttamente applicabili già a decorrere dal 1° gennaio 2010. Sulla direttiva 2008/08/CE con particolare riguardo al c.d. reverse charge (meccanismo d'inversione contabile del tributo citato), uno dei temi centrali del meccanismo applicativo del tributo negli ultimi anni, si veda L. SALVINI, *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in Corr. trib. n. 12 del 2010, pagg. 936 ss.

²⁷⁶ Quest'ultima, mentre individua il criterio territoriale d'imposizione che nelle interviene nelle operazioni B-to-B (tra un soggetto passivo nazionale ed un soggetto passivo estero) nello Stato di residenza del committente del servizio, e quello B-to-C (ossia nelle prestazioni di servizi tra un fornitore soggetto passivo IVA ed un privato consumatore) nello Stato di stabilimento del prestatore del servizio ai sensi dell'art. 45 della direttiva 2006/112/CEE come modificata dalla n. 2008/8/CE, conserva la deroga per le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, cui continua ad applicarsi il criterio dell'imponibilità dello Stato del committente.

delle autorità fiscali degli Stati membri con le esigenze di snellezza e efficienza proprie degli operatori economici. La fattura elettronica può essere definita come quel documento informatico che viene predisposto in forma elettronica con modalità che garantiscano l'integrità dei dati contenuti e l'attribuzione univoca del documento al soggetto emittente, senza necessità di provvedere alla stampa su supporto cartaceo.²⁷⁷ Tramite la fatturazione elettronica, l'emittente dovrà assicurare l'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto. Indispensabili al fine di garantire l'assolvimento di tali requisiti sono l'apposizione su ogni fattura (o sull'insieme delle fatture di cui risulta destinatario il medesimo soggetto) «del riferimento temporale²⁷⁸ e della firma elettronica qualificata²⁷⁹ dell'emittente o mediante sistemi EDI²⁸⁰ di trasmissione elettronica» (cfr. art. 21, comma 3, d.p.r. n. 633 del 1972). La direttiva n. 2010/45/UE – adottata dal Consiglio dell'UE il 13 luglio 2010 e recante modifiche alla direttiva n. 2006/112/CE relativa al sistema comune dell'IVA in ordine alle norme sulla fatturazione.²⁸¹ La direttiva 2010/45/UE, originata dalle considerazioni della Commissione UE in ordine ad alcune criticità inerenti la fatturazione, intende

²⁷⁷ Per un recente sintetico esame delle prospettive della fatturazione elettronica si rinvia a P. CENTORE, *La Commissione UE anticipa l'Agenzia delle entrate spiegando la nuova fattura IVA*, op. cit.; A. MASTROMATTEO e B. SANTACROCE, *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, op. cit., in cui è reperibile ulteriore bibliografia.

²⁷⁸ Il riferimento temporale (da non confondersi con la "marca temporale"), è un'informazione, inclusiva di data ed ora, associata ad uno o più documenti informatici. La definizione (riportata anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 45/E del 2005 in tema di fatturazione, elettronica e non) è contenuta all'art. 1, comma 1, lett. m), del D.P.C.M. 30 marzo 2009, relativo alle "Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme digitali e validazione temporale dei documenti informatici." Tale Il decreto da ultimo citato sarà a breve sostituito da un nuovo regolamento, in pubblica consultazione dal 4 al 21 luglio 2011 sul sito *web* di DigitPa - www.digitpa.gov.it, da recepirsi con un D.P.C.M. di prossima pubblicazione, contenente le «Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, firme elettroniche qualificate, firme elettroniche digitali e validazione temporale dei documenti informatici».

²⁷⁹ La firma elettronica qualificata è un tipo di firma elettronica avanzata basata su un certificato qualificato e realizzata tramite un dispositivo sicuro per la creazione della firma. La definizione è dettata dall'art. 1, comma 1, lett. r), del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, recante il CAD - Codice dell'amministrazione digitale.

²⁸⁰ L'EDI è un sistema di trasmissione dati caratterizzato, principalmente, dallo scambio diretto di messaggi commerciali tra sistemi informativi, a mezzo di reti di telecomunicazioni nazionali ed internazionali. Le parti interessate devono attenersi all'Accordo predisposto dalla Commissione europea con il quale è stato definito un modello di base contrattuale. Cfr. per un commento: P.L. Agostini e V.U. Vavalli, «La fatturazione elettronica mediante Electronic Data Interchange (EDI)», in *il fisco* n. 12/2008, pag. 2141.

²⁸¹ Gli Stati membri, destinatari della direttiva, dovranno recepire le nuove disposizioni in modo tale da renderle effettive a partire dal 1° gennaio 2013 (art. 2 della direttiva).

fissare delle regole precise ai fini dell'individuazione degli obblighi cui sono tenute le imprese in tema di fatturazione, prefiggendosi tra l'altro, lo scopo di eliminare oneri e costi che ostacolano il ricorso alla fattura elettronica da parte delle imprese.²⁸² A tal fine, la direttiva stabilisce il principio secondo cui «ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura» (art. 233 della direttiva n. 2006/112/CE, come modificato dalla direttiva n. 2010/45/UE).²⁸³ Tra gli strumenti finalizzati a garantire tali requisiti sono presenti ora non solo la trasmissione elettronica dei dati (EDI) e la firma elettronica avanzata, ma anche adeguati controlli di gestione «che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi». Gli Stati membri possono chiedere che alla conservazione elettronica delle fatture si accompagni quella dei dati che garantiscono l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di ciascuna fattura. La direttiva introduce una nuova definizione di “fattura elettronica”. Non si parla più di «trasmissione o messa a disposizione per via elettronica» dei dati oggetto di fatturazione ma (cfr. art. 217 della direttiva

²⁸²Tra le ragioni che spingono ad un più ampio impiego della fatturazione elettronica c'è sicuramente la notevole riduzione dei costi amministrativi delle imprese.

²⁸³ Articolo 233

«1. L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura.

Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.

“Autenticità dell'origine” implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura.

“Integrità del contenuto” implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato.

2. Oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica:

a) la firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche (*), basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura ai sensi dell'articolo 2, punti 6 e 10, della direttiva 1999/93/CE;

b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati (**), qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati. ».

Anteriormente alla direttiva 2010/45/UE, la fatturazione

2006/112/CEE come modificata dalla direttiva 2010/45/UE) di «*fattura emessa e ricevuta in formato elettronico*», laddove per “fattura elettronica” si intende quella «*contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico*».

3. *Il c.d. revolutionary approach e la "bit tax" come imposizione alternativa nel quadro dell'imposizione indiretta dell'e-commerce. L'ipotesi di tassare l'e-commerce investendo i provider del ruolo di sostituti.*

Ancorché l'impostazione adottata dall'OCSE, dall'UE e dai singoli Stati in ordine alla regolamentazione del fenomeno del commercio elettronico dal punto di vista fiscale sia stata quella di privilegiare il c.d. *status quo approach*, ossia l'adattamento e/o l'applicazione di tributi, principi ed istituti già esistenti al commercio elettronico, occorre dare conto di un orientamento che si è sviluppato in dottrina e che postula l'idea di un c.d. *revolutionary approach*²⁸⁴ al commercio elettronico. Secondo tale impostazione, le peculiarità che connotano tale settore richiedono soluzioni impositive *ad hoc* nuove ed originali, in special modo nell'imposizione indiretta.

Come si è visto, gli USA hanno in un primo momento optato per l'adozione di una soluzione *ad hoc* in tema di tassazione dell'e-commerce, posto che in linea con quanto emerso dalla Conferenza di Ottawa del 1996 (ed elaborato nelle “*Taxation Framework Condition*”), fino al 2006 essi hanno previsto una moratoria fiscale in ordine all'imposizione di tutte le operazioni telematiche. Tuttavia l'opzione temporanea non può leggersi come una discontinuità rispetto alla ordinaria disciplina fiscale statunitense, risultando anzi coerente con un'imposta (la *sale and use tax*) il cui assolvimento – come si è detto – non era prevista per le vendite a distanza e *on-line*.

Ciò premesso, occorre constatare che sinora tutte le ipotesi di concepimento di discipline impositive nuove rispetto all'esistente e modellate sulle peculiarità dei beni e delle attività svolte in via telematica sono rimaste allo stadio di proposte. Tutt'al più sono state riprese da alcune istituzioni (come l'OCSE) come termine di raffronto da scartare in favore dei più rassicuranti e consolidati modelli proposti

²⁸⁴Sul *revolutionary approach* si veda in particolare C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir.prat.trib.*, 1999, I, pag. 1407 e seguenti.

nel quadro dello *status quo approach*. Ad ogni buon conto, gli spunti che danno le originali soluzioni approntate nel *revolutionary approach* offrono l'opportunità di approfondire e chiarire meglio i profili della c.d. smaterializzazione di beni e attività nella Rete.

La più emblematica espressione di un nuovo modello d'imposizione operante sulla Rete è indubbiamente costituito dalla c.d. *bit tax* (o *byte tax*).²⁸⁵ Si è infatti proposto di istituire un'imposta commisurata al traffico digitale interattivo e basata – in particolare – sull'intensità della trasmissione dei dati a prescindere dal suo contenuto.

Tale tributo sposterebbe la tassazione indiretta su beni e servizi immateriali dal valore aggiunto alla trasmissione delle informazioni *on-line*,²⁸⁶ colpendo

²⁸⁵ La paternità della bit Tax è attribuita a A. J. CORDELL, *New Taxes for a New Economy* (visitato il 30 novembre 2011) <<http://www.usask.ca/library/giv/v2n4/cordell/cordell.html>> (relazione presentata il 14 settembre 1995 alla Victoria University all'Università di Toronto); Id. *Taxing the Internet: The Proposal for a Bit Tax* (visitato il 30 novembre 2011) <<http://www.arraydev.com/commerce/JIBC/9702-05.htm>> (relazione presentata il 14 febbraio 1997 in un convegno alla Harvard Law School). Nel senso invece che essa sarebbe l'opera di (11) L'opportunità di svolgere ricerche circa l'utilità o meno di introdurre della *bit tax* onde realizzare una più equa distribuzione delle risorse economiche tra chi beneficia e chi invece risulta danneggiato dalla nuova "Società dell'Informazione" è stata prospettata da un gruppo di esperti indipendenti in un rapporto stilato per conto della Commissione Europea nel 1996 (*Building the economic information society for us all. First reflections of the High Level Group of Experts*, DG V, Bruxelles, 1996). Come riferisce C GARBARINI, *La disciplina fiscale del commercio elettronico...*, op. cit., pag. 1209, nt. 11, alla pubblicazione del documento che lasciava ipotizzare l'introduzione di tale tributo seguirono forti critiche avrebbe indotto la Commissione a smentire più volte di volerla istituire. Per la verità, come si evidenziato al par. 6.3, tale imposta sarebbe risultata con tutta probabilità incompatibile con la disciplina Iva, creando altresì una distorsione fiscale suscettibile di pregiudicare la concorrenza del mercato unico.

Cfr., inter alia, F. ROCCATAGLIA - P.VALENTE, *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, 5514; V. UCKMAR, *Introduzione*, in *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2002, pag. 17; T. ZONA, *La bit tax: la tassazione nella società dell'informazione*, in *Rassegna di Fiscalità internazionale*, n. 2, 2002. Nell'ambito della dottrina straniera cfr., tra i tanti, L. SOETE, *Taxing consumption in the electronic age: the European bit tax proposal*, *Symposium on Multi-Jurisdictional Taxation*, cit.; L. SOETE, K. KAMP, *Pleidooi voor een "bit tax"*, in "Informatie en Informatiebeleid", n. 4, 1996, pagg. 57-64; K. KAMP, *The 'Bit Tax': the case for further research*, in "Science and Public Policy", Vol. 23, n. 6, Dicembre 1996, pagg. 353-360; L. SOETE, K. KAMP, *The bit tax: taxing value in the emerging Information Society*, in "The New Wealth of Nations" a cura di A. Cordell-R. Ide; J. GOULET, *Counting Bits*, in "Symposium on Multi-Jurisdictional Taxation", cit.

²⁸⁶L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico ...*, op. cit., pag. 262 e seguenti.

l'intensità di tali trasmissioni, calcolata attraverso il *bit*,²⁸⁷ che rappresenta l'unità d'informazione più piccola riconoscibile dal computer.²⁸⁸

Il presupposto impositivo sarebbe la trasmissione di informazioni telematiche, il soggetto passivo il prestatore delle informazioni, la base imponibile sarebbe determinata attraverso l'applicazione di un'aliquota fissa per ogni *bit* trasmesso e il compito di provvedere alla riscossione sarebbe demandato agli operatori dei sistemi di telecomunicazioni attraverso i quali fluisce il traffico di dati.²⁸⁹

L'idea di fondo che è alla base della *bit tax* è quella di bypassare le difficoltà relative alla tassazione dei beni immateriali sia in ordine alla puntuale individuazione del valore aggiunto che ne traggono gli utilizzatori che all'adempimento degli obblighi d'imposta.

Si tratta tipicamente di un'imposta sui consumi che potrebbe porsi come tributo alternativo all'Iva nel commercio telematico, poiché la struttura di quest'ultimo tributo fu concepita in un momento storico in cui tale fenomeno ancora non esisteva²⁹⁰ e in cui – pertanto – alcune criticità di applicazione relative all'e-commerce non erano state previste.

Senonché, la *bit tax* si connota per tre ordini di criticità.

Il primo risiede nel fatto che essa può determinare un trattamento discriminatorio dell'*e-commerce* rispetto a forme di commercio tradizionali, posto che operazioni giuridicamente identiche sarebbero tassate diversamente e che ciò farebbe venir meno la neutralità dello strumento fiscale, con tutte le implicazioni che ne possono derivare sotto profilo della libera concorrenza.²⁹¹

Tale profilo risulta assorbente nel quadro della disciplina dell'imposizione indiretta in ambito comunitario, laddove la creazione di un'imposta specifica per le operazioni telematiche o viceversa (come avvenuto transitoriamente dagli USA)

²⁸⁷ Bit rappresenta la contrazione di *Binary digiT* ossia cifra binaria.

²⁸⁸ Nel computer infatti tutte le informazioni sono codificate utilizzando due soli simboli che si riferiscono ai due stati elettrici fondamentali: l'assenza o la presenza di tensione equiparati rispettivamente a 0 e 1. L'unità elementare d'informazione è quindi un oggetto che può avere solo due valori (0 e 1) e viene chiamato bit; 8 bit formano un byte.

²⁸⁹ In base a quanto riportato da L. DELL'ANESE, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, op. cit., pag. 263, l'aliquota ipotizzata originariamente era di 0,000001 centesimi di dollaro a *bit*.

²⁹⁰ M. AUJEAN, *Il commercio elettronico internazionale*, in *La fiscalità del commercio via internet: attualità e prospettive*, a cura di R. RINALDI, Torino, 2001, pag. 144.

²⁹¹ Cfr. R. MICELI, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 585-586.

la loro detassazione comporterebbe un arretramento nella costruzione di mercato unico europeo, posto che la neutralità concorrenziale (da intendersi come necessità che i beni e i servizi circolanti nello spazio europeo siano gravati da uno stesso onere impositivo)²⁹² richiede che le operazioni telematiche siano trattate in modo analogo a quelle svolte in modo tradizionale.²⁹³

Un'altra criticità è stata ravvisata nel fatto che la *bit tax* potrebbe comportare una distorsione impositiva perché potrebbe aggiungersi ad altre forme d'imposizione indiretta che interessano la connessione alla rete.

Last but not least, non va dimenticato che la *bit tax* comporta l'assenza di correlazione tra il valore intrinseco dei dati che vengono trasmessi in via telematica e l'entità dei *bites* trasmessi,²⁹⁴ potendo così causare l'insorgere di questioni di costituzionalità nei singoli ordinamenti nazionali laddove si ponga un problema di uguaglianza formale in relazione al principio di capacità contributiva.²⁹⁵

Un'altra ipotesi di tassazione delle operazioni commerciali *on-line* (anche se di improbabile realizzazione) prevede una sorta di ritenuta alla fonte in capo agli operatori telematici (*rectius*: imprese e privati consumatori) da effettuarsi da parte

²⁹² Sul punto v. A. COMELLI, *Il principio della neutralità fiscale nelle sue diverse accezioni con particolare riferimento al profilo concorrenziale*, in "Iva nazionale ed Iva comunitaria", Padova, 2000, pag. 302. Per i rapporti fra il principio di neutralità concorrenziale e la realizzazione di un mercato unico connotato da una sana concorrenza si rinvia a quanto espresso da A. FRIGNANI, *Politiche comunitarie*, III) *Politica sulla concorrenza*, in "Enc. giur. Treccani", XXIII, Roma, 1990, pag. 1.

²⁹³R. MICELI, loc. cit., in cui si osserva che la scelta è stata quella dell'assoggettibilità ad Iva delle operazioni medesime.

²⁹⁴ Sul punto v. DOERNBERG – HINNEKENS, *Electronic Commerce and International Taxation*, 1999

²⁹⁵Non potendo situazioni oggettivamente diverse essere trattate in modo eguale e – viceversa – situazioni uguali in modo diverso, la *bit tax* rischierebbe di equiparare situazioni espressive di potenzialità economica assai diversa. Cfr. ad es., per l'Italia, Corte Costituzionale, sentenza 26 gennaio 1957, n. 3, in *Giur. Cost.*, 1957, pag. 11, in cui si afferma che il legislatore non possa «dettare norme diverse per regolare situazioni che esso ritiene diverse, adeguando così la disciplina giuridica agli svariati aspetti della vita sociale. Ma lo stesso principio deve assicurare ad ognuno eguaglianza di trattamento, quando eguali siano le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione. La valutazione della rilevanza delle diversità di situazioni in cui si trovano i soggetti dei rapporti da regolare non può non essere riservata alla discrezionalità del legislatore, salva l'osservanza dei limiti stabiliti nel primo comma del citato art. 3». Per un'analisi comparativa dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva in una prospettiva comparatistica e per un raffronto con le problematiche che si pongono in ambito comunitario, v. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008 (ed. provvisoria), pagg. 56 e seguenti (in "Problemi attuali di diritto tributario", a cura di F. Gallo e R. Lupi).

di coloro che nell'ambito del commercio elettronico operano come "intermediari".²⁹⁶ Secondo questa teoria, i moduli di delegazione di poteri pubblici sempre più diffusi postulano l'identificazione e registrazione degli operatori non già ad opera delle Autorità fiscali nazionali ma da parte di coloro presiedono alla tecnica che consente l'effettuazione delle operazioni in ambito Internet, ossia gli «enti che svolgono funzioni di certificazione, regolazione e manutenzione della rete, i quali assumerebbero anche funzioni fiscali imposte dalla legge, secondo il modulo noto alla nostra dottrina tributaria del "responsabile d'imposta" (piuttosto che del sostituto).»²⁹⁷ In capo a tali soggetti sarebbe posta la responsabilità fiscale per le operazioni svolte dagli utenti in Internet, introducendo eventualmente meccanismi di *clearing* o di rivalsa tramite i quali tali soggetti potrebbero identificare gli operatori per ottenere – tra l'altro – in via preventiva dagli utenti di Internet che effettuano il pagamento del corrispettivo per l'operazione la provvista per assolvere l'obbligo fiscale onde consentire la materiale effettuazione dell'operazione.²⁹⁸

La tesi esposta presenta spunti interessanti e tiene conto anche della possibilità che l'utente possa optare per un intermediario di uno Stato diverso dal proprio, che consente una tassazione più favorevole o che non assolve tale funzione.

Detto ciò, risulta evidente che – quand'anche un tale sistema fosse realizzabile – richiederebbe un coordinamento internazionale che allo stato attuale si presenta come un'ipotesi assai remota.²⁹⁹ Inoltre, occorrerebbe individuare i soggetti che hanno funzioni di "certificazione, regolazione e manutenzione della rete". Internet vede la frammentazione di attività tra *carrier* (che si occupano solo di consentire il collegamento tra il PC e la rete) ICP (che "riempiono" di contenuti gli spazi web

²⁹⁶ C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000, pag. 745 ss.

²⁹⁷ C. GARBARINO, *loc. cit.*

²⁹⁸ L'A. rappresenta che un modulo d'intervento degli intermediari alternativo a quello suesposto potrebbe essere costruito sulla falsariga di quello introdotto in Italia prima dalla l. n. 239 del 1996 e poi dall'art. 26-bis, del d.p.r. n. 600 del 1973, in cui l'intermediario si astiene dal prelievo qualora si verificano determinate condizioni suscettibili di agevole ed oggettiva determinazione.

²⁹⁹ Cfr. C. GARBARINO, *Nuove dimensioni*, cit., pag. 766, per il quale (condivisibilmente) «i processi di identificazione e registrazione degli operatori, al pari del meccanismo di ripartizione concordata, presuppongono la collaborazione delle Autorità fiscali nazionali e lo scambio delle informazioni, attesa la ineliminabile struttura transnazionale del fenomeno Internet. Tale presupposizione non va intesa nel senso di opportuna o raccomandabile, ma nel senso di necessaria. Infatti, la mancanza di essa non consente l'attuazione dei meccanismi impositivi».

di cui hanno la disponibilità) ed ISP. Questi ultimi, provvedendo all'amministrazione dei *server* (che nell'architettura tradizionale *server-client* postula la possibilità di monitorare il traffico dati) sarebbero in effetti in grado di svolgere l'attività richiesta.

Sennonché, la teoria citata fu prospettata prima che l'UE emanasse la già citata direttiva n. 2000/31/CEE, che all'art. 15, intitolato inequivocabilmente "*Assenza dell'obbligo generale di sorveglianza*", stabilisce che nella prestazione dei servizi di cui agli artt. 12 (di «*mere conduit*», ossia di mero trasporto dati), 13 (di «*caching*», ossia di memorizzazione temporanea) e 14 (di «*Hosting*», ossia di memorizzazione di informazioni fornite da un destinatario del servizio: si pensi a quelle di un sito web dell'ICP) gli Stati membri non impongono ai prestatori dei servizi della società dell'informazione un obbligo generale di sorveglianza sulle informazioni che trasmettono o memorizzano, né un obbligo generale di ricercare attivamente fatti o circostanze che indichino la presenza di attività illecite. D'altra parte il fatto che un controllo ed un'attività "censoria" in funzione preventiva delle transazioni svolte via Internet da parte dell'ISP ostino a quanto affermato (anche) nelle direttive n. 2000/31/CE e n. 2000/29/CE è stato recentemente affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 24 novembre 2011, nota come caso "*SABAM*".³⁰⁰

³⁰⁰ Il punto è stato ribadito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 24 novembre 2011, causa C-70/10, *Scarlet Extended SA c. Société belge des auteurs, compositeurs et éditeurs SCRL (SABAM)*, (non ancora pubblicata in GUUE) per la quale le direttive 2000/31/CE («Direttiva sul commercio elettronico»), 2001/29/CE, sull'armonizzazione di taluni aspetti del diritto d'autore e dei diritti connessi nella società dell'informazione, 2004/48/CE, sul rispetto dei diritti di proprietà intellettuale 95/46/CE, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati, e 2002/58/CE (direttiva relativa alla vita privata e alle comunicazioni elettroniche), lette in combinato disposto e interpretate tenendo presenti le condizioni derivanti dalla tutela dei diritti fondamentali applicabili, devono essere interpretate nel senso che ostano all'ingiunzione ad un fornitore di accesso ad Internet di predisporre un sistema di filtraggio:

- di tutte le comunicazioni elettroniche che transitano per i suoi servizi, in particolare mediante programmi «*peer-to-peer*»;
 - che si applica indistintamente a tutta la sua clientela;
 - a titolo preventivo;
 - a sue spese esclusive, e
 - senza limiti nel tempo,
- idoneo ad identificare nella rete di tale fornitore la circolazione di file contenenti un'opera musicale, cinematografica o audiovisiva rispetto alla quale il richiedente affermi di vantare diritti di proprietà intellettuale, onde bloccare il trasferimento di file il cui scambio pregiudichi il diritto d'autore.

Occorrerebbe pertanto coordinare il ruolo d'intermediario fiscale degli ISP con la tutela della *privacy* e l'osservanza delle disposizioni citate, operanti in ambito extratributario.

E' vero, peraltro, che l'idea di investire l'ISP del ruolo di "intermediario" del Fisco con riferimento alle transazioni che si svolgono in Internet è stata prospettata in passato sia negli USA che in ambito comunitario.

Quanto agli Stati Uniti, nel 2000 era stata proposta l'introduzione di una *Streamsalestax*, ossia un'imposta sulle vendite effettuate tramite la Rete prevedendo, tra l'altro, un sistema automatico di tassazione basato su tre diversi modelli, tra cui erano compresi i *Certified Service Provider* (CSP), ossia provider certificati che, però, non erano estranei alle transazioni oggetto d'imposizione, poiché si trattava di soggetti incaricati dell'attività di riscossione e versamento dell'imposta che erano al tempo stesso agenti di vendita.³⁰¹

In ambito comunitario, un'ipotesi di attribuzione del ruolo di sostituto d'imposta agli ISP è stata formulata di recente in relazione al tema della corresponsione dei diritti d'autore per le opere oggetto del c.d. *file sharing*.³⁰²

Si è infatti ipotizzato di conciliare l'esigenza di liberalizzare l'accesso e la diffusione dei contenuti tutelati dal diritto d'autore, garantendo la remunerazione dei titolari dei diritti attraverso tre soluzioni alternative: la prima consiste nella fiscalizzazione del diritto d'autore,³⁰³ la seconda si concreta nella previsione di una tassa di scopo, ossia di un tributo finalizzato ad attribuire un equo compenso ai titolari dei diritti d'autore per le attività liberalizzate, mentre per la terza i diritti d'autore dovrebbero essere esercitati dagli enti di gestione collettiva che rendono disponibile una licenza che autorizza a svolgere attività di *file sharing* (e che sarà

³⁰¹ Il sistema previsto consente all'operatore di gestire la vendita sia *on-line* che *off-line* tramite la connessione in rete al CSP, che dopo aver determinato l'imposta dovuta, ne addebiterà l'importo sul conto corrente bancario indicato dall'operatore e lo verserà allo Stato cui il tributo è dovuto. Per un'ampia esposizione dell'argomento cfr. M. MORA – U. LACOMMARA, *Tassazione del commercio elettronico: Streamsalestax project, la soluzione degli Stati Uniti, in il fisco* n. 3 del 2002, su banca dati *fisconline*.

³⁰² Sul punto v. il documento del Centro NEXA su Internet e Società, Politecnico di Torino1, *Creatività remunerata, conoscenza liberata: file sharing e licenze collettive estese*, 15 marzo 2009, URL permanente : <http://nexa.polito.it/licenzecollettive>

³⁰³ Lo stato remunererebbe i titolari dei diritti utilizzando risorse raccolte tramite l'imposizione fiscale generale. Tale modus operandi è stato utilizzato con riferimento alla remunerazione dei titolari dei diritti d'autore per il prestito da parte delle biblioteche e discoteche dello stato ex art. 2, comma 132, l. n. 286 del 2006.

una licenza obbligatoria o una licenza collettiva estesa). Con riferimento al tributo di scopo, si è formulata l'ipotesi di emanare una norma che assoggetti l'accesso ad Internet ad un prelievo posto a carico di ciascun utente, individuando nel provider il sostituto di imposta, e destinando la quota parte del corrispettivo di accesso ad Internet corrispondente al prelievo ai titolari dei diritti.

Senonché, l'art. 3 della Direttiva Europea 2001/29/CE qualifica il diritto di comunicazione al pubblico, ivi incluso il diritto di messa a disposizione del pubblico dell'opera in maniera che ciascuno possa avervi accesso dal luogo e nel momento scelti individualmente, come un diritto esclusivo, che non può essere sottoposto ad eccezioni o limitazioni similmente a quanto avviene per il diritto di riproduzione ex art. 5, par. 2, lett. b). Pertanto, una norma nazionale che autorizzi una riproduzione non limitata a singole categorie di opere o che "degradi" il diritto esclusivo di messa a disposizione del pubblico dell'opera a mero diritto a compenso (ad esempio in forma di tributo di scopo riscosso da un provider) violerebbe il chiaro disposto della direttiva.³⁰⁴

Le difficoltà tecniche e i dubbi di legittimità che connoterebbero la "fiscalizzazione" dei diritti di autore con le modalità citate hanno, non a caso, indotto la maggior parte degli Stati a prevedere il c.d. equo compenso, ossia il compenso spettante agli autori in cambio della possibilità di effettuare registrazioni di opere protette dal diritto d'autore a fini privati e senza scopo di lucro, prelevato prima e prescindere dalla circolazione dell'opera in rete tramite l'applicazione di un prelievo forfetario sui supporti "materiali" vergini fonografici o audiovisivi.³⁰⁵

Per l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione a SSUU con ordinanza n. 1780 del 2011 (cui si è accennato al capitolo I, par. 3) tale compenso, richiesto ai produttori e agli importatori di tali supporti e che tiene conto della loro capacità di

³⁰⁴ Detto diversamente, in base all'attuale quadro normativo l'utilizzo della fiscalità generale, della tassa di scopo e della licenza obbligatoria non potrebbero essere adottate da uno stato membro dell'UE, mentre la tecnica della licenza collettiva estesa sembra essere conforme alla normativa comunitaria perché non incide sulla natura (esclusiva) del diritto, poiché si concreta in una sua modalità di gestione non obbligatoria²² e quindi inidonea a "degradare" il diritto esclusivo in diritto ad un mero compenso. Inoltre realizza un giusto bilanciamento tra la tutela degli interessi morali e patrimoniali degli autori con quello all'accesso alla cultura. Non va infine dimenticato che la tecnica delle licenze collettive è stata prevista e fatta salva dalla direttiva 2001/29/CE al considerando 18, per il quale «*La presente direttiva lascia impregiudicate le modalità di gestione dei diritti, quali le licenze collettive estese, in vigore negli Stati membri...*».

³⁰⁵ Si tratta di un'eccezione al diritto esclusivo di riproduzione spettante all'autore.

registrazione di fonogrammi e videogrammi, ha natura di tributo sia per la doverosità della prestazione (chiunque intenda usare tali supporti deve corrispondere l'equo compenso) che per il collegamento tra la prestazione imposta e il presupposto economicamente rilevante, costituito dalla legittima utilizzazione a fini di lucro e alla commercializzazione dei supporti che recano la fissazione delle opere dell'ingegno di carattere creativo.³⁰⁶

Diverso è il caso in cui in fattispecie impositive in cui è prevista l'effettuazione di transazioni *on-line*, (si pensi alla cessione di titoli azionari "dematerializzati" ed accentrati presso la Monte titoli S.p.A.)³⁰⁷ la tassazione sostitutiva delle imposte

³⁰⁶ Più in particolare, la Corte di Cassazione ha stabilito che spettasse alle Commissioni tributarie la giurisdizione in ordine ad una controversia avente ad oggetto la natura tributaria del contrassegno SIAE apposto su supporti multimediali. In tale occasione, il Collegio ha rilevato che il timbro assolve alla funzione di autenticazione del prodotto ai fini della sua commercializzazione, poiché consente al consumatore di verificare immediatamente che il bene acquistato «è legittimo e non un "prodotto pirata" (si tratta di una funzione eminentemente pubblica a vantaggio della collettività e non del richiedente che ne sopporta il costo)». Il costo che grava sul richiedente non rientra in uno schema sinallagmatico, assumendo invece i connotati di un'imposta di scopo diretta a finanziare la spesa per l'esercizio dell'attività di controllo affidata alla SIAE. Il Collegio prosegue osservando che nel caso di specie risultano soddisfatti i requisiti richiesti dalla Corte costituzionale affinché al contrassegno SIAE possa attribuirsi natura tributaria, ossia «doverosità della prestazione e collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento a un presupposto economicamente rilevante" (Corte cost. n. 64 del 2008, v. anche Corte cost. nn. 334 del 2006 e 73 del 2005)». Sussiste la doverosità della prestazione poiché «chi intenda commercializzare un "supporto contenente programmi per elaboratore o multimediali" o un "supporto contenente suoni, voci o immagini in movimento, che reca la fissazione di opere o di parte di opere" "dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia", deve richiedere il rilascio del contrassegno pagandone il relativo costo (nella misura "fissa" stabilita con D.P.C.M. e, quindi, non commisurato al costo del servizio reso od al valore della prestazione erogata), senza avere alcuna possibilità di scelta in ordine alla prestazione.». E sussiste altresì il collegamento della prestazione imposta alla spesa pubblica relativa a un presupposto economicamente rilevante, laddove quest'ultimo consiste nella legittima utilizzazione a fini di lucro e commercializzazione dei supporti che recano la fissazione delle opere dell'ingegno di carattere creativo, mentre «la spesa pubblica è quella necessaria per l'esercizio dell'attività di controllo sul commercio dei supporti in questione, in funzione di tutela della pubblica fede e come mezzo per combattere la pirateria nella riproduzione e utilizzazione delle opere dell'ingegno: tale attività è svolta per legge e in regime di monopolio dalla SIAE, la quale trae (anche) dalla riscossione della prestazione pecuniaria collegata al contrassegno i mezzi finanziari necessari per la tutela del consumatore e il contrasto alla pirateria.». Sul rapporto tra e-commerce, l'esercizio delle prerogative della SIAE per tutela dei diritti d'autore e le prime iniziative prese da quest'ultima con operatori economici del settore telematico sin dal 1999 per porsi al passo con le nuove modalità di sfruttamento delle opere in formato digitale, v. F. SANTORO, *Le nuove attività della scena Internet: i problemi derivanti dai servizi collaterali al commercio elettronico*, in *il fisco* n. 46 del 1999, pag. 14355 ss., in banca dati *fisconline*.

³⁰⁷ Monte Titoli S.p.A. provvede alla custodia e all'amministrazione accentrata dei titoli al portatore e nominativi quotati in borsa e dal 1986 opera come depositario centrale nazionale di tutti gli strumenti finanziari di diritto italiano emessi da società private o dallo Stato. In forza del d.lgs. n. 213 del 24 giugno 1998, che ha introdotto il principio generale della dematerializzazione per tutti gli strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati italiani o aventi larga diffusione tra il pubblico, i titoli non sono più rappresentati da certificati cartacei, ma da scritture contabili nei

sui redditi viene applicata da soggetti diversi dagli ISP, come l'intermediario finanziario o bancario fiscalmente residente in Italia o la stabile organizzazione dell'ente non residente che interviene nella transazione.

Tali enti, i quali intervengono quali sostituti d'imposta in occasione della transazione telematica, sono il più delle volte debitori del soggetto passivo (il sostituito), per il quale le somme erogate sono imponibili in quanto costituenti elementi positivi di reddito.³⁰⁸

conti di una banca o di altro intermediario finanziario abilitato, per cui a far data dal 1999, tutti i titoli di diritto italiano di nuova emissione sono accentrati presso i sistemi gestiti dalla M. e dalla Banca d'Italia in forma dematerializzata.

³⁰⁸ Cfr., ad esempio, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit., pagg. 248-249.

CAPITOLO III

LA STABILE ORGANIZZAZIONE NELL'E-COMMERCE DIRETTO. STRUTTURA ORGANIZZATIVA ED ATTIVITÀ "DEMATERIALIZZATA".

1. Profili generali della stabile organizzazione 2. Gli elementi costitutivi (i.e. i requisiti) della stabile organizzazione materiale (SOM) delineati dalla "basic rule" del Modello OCSE nella prospettiva del commercio elettronico 2.1. I requisiti di fissità (spaziale e temporale) e di materialità, che l'OCSE ritiene presenti nel *server* ed assenti nel sito *web* 2.1.1. In particolare: il ruolo dell'intervento umano affinché il *server* integri il requisito di materialità. Le diversità di prospettiva del Modello di Convenzione OCSE e della disciplina UE, fiscale (i.e. ai fini IVA) ed extrafiscale (l'individuazione del luogo di stabilimento ai sensi della direttiva n. 2000/31/CEE sul commercio elettronico) 2.1.2 Considerazioni critiche sulla supposta carenza del requisito di materialità nel sito *web* e la conseguente impossibilità di configurarlo come stabile organizzazione. L'equivoco sull'identificazione del nome a dominio con la sua estrinsecazione tramite il sito *web* e la confusione tra "bene immateriale" e "realtà digitale". Spunti per una diversa conclusione sul punto 2.1.3 Considerazioni critiche sulla supposta carenza di fissità del sito *web* come portato dell'equivoco tra "dematerializzazione" (i.e. realtà digitale) ed immaterialità (creazione intellettuale) in cui si estrinseca il sito *web*. Una diversa ipotesi ricostruttiva: l'identificazione della fissità del nome a dominio (di cui è parte il sito *web*) nell'*hard disk* del *server* 2.2 Il requisito dello svolgimento dell'attività d'impresa tramite la sede fissa di affari. La necessità di individuare la relazione tra il *server* e l'attività dell'impresa "utilizzatrice". Il *server* gestito dall'ISP. L'ICP e il *server* a seconda che sia o meno "at its disposal" 2.2.1 Sulla necessità che il *server* sia a disposizione dell'ICP come requisito necessario per la configurabilità del *server* quale S.O.M. dell'ICP. Alcune riflessioni critiche sulla posizione espressa dall'OCSE in ordine all'interpretazione dell'inciso "at its disposal" 2.3 L'eventuale configurabilità dell'ISP come S.O.P. dell'ICP. Le più recenti tendenze nella gestione aziendale dei gruppi multinazionali: la gestione in *outsourcing* e la configurabilità del *server* come S.O.M 3. La verifica che l'attività svolta tramite la sede fissa di affari non abbia natura preparatoria o ausiliaria. Le ipotesi in cui non è riscontrabile una stabile organizzazione nell'ambito dell'*e-commerce* 4. La stabile organizzazione nel commercio elettronico alla luce dell'art. 162, comma 5, del t.u.i.r 5. La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA. La necessità dell'elemento personale e la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA, prevista dal regolamento esecutivo (UE) n. 282 del 2011 6. L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel commercio elettronico. L'art. 7, par. 1 e 2, del Modello OCSE secondo il *functionally separate entity approach* 6.1 La disciplina dei prezzi di trasferimento nell'*e-commerce*. La casistica sviluppata dall'OCSE. L'imputabilità dei beni immateriali alla stabile organizzazione nel documento OCSE sul transfer price del 2010 e il tema dell'assenza di un centro decisionale autonomo nella stabile organizzazione completamente automatizzata. a) Il *server* completamente automatizzato e che svolge un "ciclo commerciale completo". b) il caso della serie di *server* localizzati in Stati diversi che svolgono funzioni identiche. c) il caso della presenza di personale della stabile organizzazione incaricato della fornitura di servizi e della manutenzione del *server*; d) il caso in cui il *software* e l'*hardware* utilizzato dalla stabile organizzazione sono stati interamente sviluppati dalla stabile organizzazione medesima 7. Riflessioni critiche. La scarsa considerazione delle peculiarità che connotano la stabile organizzazione interamente automatizzata (i.e. cibernetica) dotata del c.d. *software* intelligente e l'incongrua equiparazione a fattispecie affatto diverse in cui difetta parimenti l'elemento umano. Il contratto cibernetico e la presenza di un'attività "delegata" al *software* intelligente nella fase contrattuale. Le conseguenze sulla ripartizione dei profitti tra casa madre e stabile organizzazione.

1. Profili generali della stabile organizzazione.

Come si è già avuto modo di rilevare in precedenza, il processo di digitalizzazione e l'utilizzo dei mezzi telematici influisce sulle categorie tradizionali del diritto

tributario non solo modificando la qualificazione giuridica delle operazioni svolte on-line rispetto alle omologhe effettuate attraverso i canali commerciali della *old economy*, ma agendo altresì sulla stessa configurabilità e localizzazione dell'attività d'impresa.

Uno dei più importanti riflessi di tale fenomeno attiene all'identificazione del luogo di produzione del reddito quando l'attività d'impresa si svolge con modalità proprie del "commercio elettronico" diretto e si collega all'individuazione della stabile organizzazione e ai criteri che debbono presiedere alla ripartizione dell'utile tra quest'ultima e il resto dell'impresa di cui è parte.

In questa prospettiva, gli "attori" (l'ICP e l'ISP), gli "strumenti" (il sito web, il server) e le modalità di svolgimento dell'attività d'impresa in ambito telematico comportano una rivisitazione delle tradizionali dinamiche e metodologie che hanno sin qui connotato l'approccio al tema. Peraltro, esigenze sistematiche richiedono un'analisi preliminare dei profili generali della stabile organizzazione così come originariamente concepita nella prospettiva della *old economy*, verificandone in un successivo momento l'utilizzabilità e le eventuali criticità nel quadro dell'attività e della struttura (in parte) dematerializzata che connota tale entità nel quadro dell'e-commerce.

Come è noto, la stabile organizzazione costituisce un centro di riferimento per l'imposizione di un'attività economica esercitata in un determinato Stato da parte di un soggetto non residente³⁰⁹ e produttiva di reddito d'impresa.³¹⁰

³⁰⁹ A. SKAAR, *Permanent establishment*, Deventer, 1991; J. HUSTON - L. WILLIAMS, *Permanent establishment a planning primer*, Deventer, 1993. Sulla nozione di stabile organizzazione si rinvia, *ex multis*, ad A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1983, pag. 1127; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, Milano, 2005, pag. 263 e ss.; E. CERIANA, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 3/1995, I, pag. 657 e ss.; G. TARDELLA, *Stabile organizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, pag. 365 e ss.; G.F. BORIO, *Stabile organizzazione: nozione e soggettività tributaria*, in *Il Fisco* n. 45 del 1996, pag. 10917.

³¹⁰ Cfr. Art. 152, comma 1, del t.u.i.r., ai sensi del quale il reddito complessivo delle società e degli enti non residenti con stabile organizzazione in Italia è determinato secondo i principi del reddito d'impresa, sulla base di un conto economico specificamente afferente la gestione della stabile organizzazione in Italia. Nel reddito d'impresa prodotto per il tramite di una stabile organizzazione confluiscono quindi eventuali altri redditi prodotti nel territorio dello Stato (per esempio redditi fondiari o di capitale). Cfr. A. LOVISOLO, *La forza di attrazione e la determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova IRES*, Milano, 2004; S. MAYR, *La forza attrattiva e la riserva della stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 1990, pag. 9; A. FERRARIO, *Sull'autonomia soggettiva e sulla forza di attrazione della stabile organizzazione nell'IVA*, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 12 del 2004, pag. 1159, nota a commento alla

Oggetto di ampia elaborazione e punto di riferimento per la legislazione nazionale e comunitaria non può che essere l'art. 5 del Modello OCSE,³¹¹ che al paragrafo 1 definisce la “stabile organizzazione” come “*una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”. Tale definizione – salve le precisazioni che saranno effettuate in ordine al comma 5 – risulta sostanzialmente trasposta nell'art. 162 del t.u.i.r.³¹² introdotto dalla c.d. riforma Ires del 2003 (ex d.lgs. n. 344 del 2003). La disposizione riprende anche altre elaborazioni concettuali del modello di convenzione OCSE, distinguendo tra stabile organizzazione “materiale” e “personale”.

Mentre la prima si connota per l'esercizio di un'attività all'estero tramite mezzi materiali organizzati direttamente dall'imprenditore non residente, nella seconda tipologia la presenza del soggetto non residente nel territorio dello Stato non avviene con l'esercizio diretto di un'attività ma tramite un rappresentante, il che comporta un legame meno intenso.³¹³

Scendendo più in dettaglio, la stabile organizzazione “materiale” implica l'esistenza di una sede di affari, dotata di una certa stabilità spaziale e temporale (la c.d. fissità) e il fatto che tramite essa l'impresa svolga – in tutto o in parte – la propria attività.

Per quanto attiene al requisito di fissità, il Commentario rileva che per la sussistenza di una sede di affari non sono necessari particolari siti per svolgimento dell'attività: è sufficiente la disponibilità di un certo spazio. Come rileva il Commentario all'art. 5 (par. 4.1) non è neanche necessario che l'impresa abbia la

sentenza della Corte di Cassazione del 6 aprile 2004, n. 6799; G. FRANSONI, *La determinazione del reddito delle stabili organizzazioni*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2005, pag. 73 e ss.; A.M. GAFFURI, *La determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2002, pag. 82 e ss.; Si vedano anche, in proposito, C. GARBARINO, *Forza di attrazione della stabile organizzazione e trattamento isolato dei redditi*, op. cit., e M. PISANI, *IRES. Le procedure di accertamento nei confronti della stabile organizzazione*, in *Il Fisco* n. 44 del 2004, pag. 7415

³¹¹ Modello di Convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, OCSE, con traduzione a cura di G. Maisto, 2003. Si vedano, inoltre, le modifiche successive alla discussione del maggio 2008. Per maggiore semplicità, nel testo, si farà riferimento al “Modello OCSE” ed al “Commentario OCSE”. Si veda K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Deventer, 1997. La Corte di Cassazione nella sentenza 28 luglio 2006, n. 17206, *Universe Gold*, ha puntualizzato l'efficacia non precettiva del Commentario OCSE che ha il valore di una (pur autorevole) raccomandazione diretta ai Paesi aderenti.

³¹² A.M. GAFFURI, *La stabile organizzazione nella nuova IRES*, in *La nuova imposta sul reddito delle società*, a cura di G. Marino, Milano, 2004, p. 279 e ss.

³¹³ A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, cit., pag. 1130.

disponibilità di tali beni in base ad un titolo giuridico, ed è parimenti possibile che l'installazione sia situata nei locali di un'altra impresa, essendo sufficiente la loro disponibilità di fatto (ancorché non esclusiva) da parte dell'impresa.³¹⁴

Tale profilo ha formato oggetto di un'ulteriore precisazione da parte del Comitato affari fiscali dell'OCSE, cui si deve l'aggiunta al Commentario del già citato par. 4.1, in cui si precisa altresì che una stabile organizzazione può esistere perfino quando un'impresa occupa illegalmente un luogo in cui conduce i propri affari. Peraltro, poiché la semplice presenza in un luogo di un'impresa non comporta necessariamente che tale luogo sia a sua disposizione, al Commentario sono stati aggiunti i punti da 4.2 e 4.5, contenenti alcuni esempi diretti a chiarire quando un determinato luogo possa considerarsi "tenuto a disposizione" (*at its disposal*) uno spazio definito in cui è esercitata l'attività d'impresa e che comprende i beni materiali utilizzati a tale scopo.³¹⁵

Venendo invece al requisito della stabilità, occorre precisare che esso deve concretarsi nell'occupazione di un determinato ambito spaziale che costituisca un insieme coerente dal punto di vista commerciale e geografico in relazione ad un

³¹⁴M. CERRATO, *La definizione di "stabile organizzazione" nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in AA.VV., *Materiali di diritto tributario internazionale*, a cura di S. Sacchetto e L. Alemanno, Milano, 2002, p. 96.

³¹⁵ Un primo esempio è quello del venditore che visita regolarmente un primario cliente per ricevere ordini e incontra il direttore acquisti nel suo ufficio non ha a disposizione l'ufficio direttore acquisti; pertanto non vi è stabile organizzazione, che potrebbe invece sussistere se si verificano i presupposti di cui al paragrafo 5 dell'art. 5 (punto 4.2). Un secondo *esempio riguarda* l'impiegato di una società che per un lungo periodo di tempo è autorizzato ad utilizzare un ufficio nella sede di un'altra società (ad esempio una sede di nuova acquisizione) per verificare che quest'ultima adempia a determinati obblighi contrattuali, può insorgere una stabile organizzazione perché l'impiegato sta svolgendo attività imputabili agli affari della prima società in un ufficio tenuto a sua disposizione, per un periodo di tempo sufficientemente lungo (punto 4.3). Deve trattarsi ovviamente di attività che non abbiano natura preparatoria e ausiliaria di cui al paragrafo 4 dell'art. 5 e se la disponibilità dell'ufficio ha breve durata. Il terzo esempio – infine – è quello del trasportatore che fruisce quotidianamente e per un lungo periodo di tempo di un centro di stoccaggio presso i magazzini di un cliente per consegnare la merce acquistata dal cliente, la sua presenza limitata presso i magazzini del cliente porta ad escludere che questi ultimi possano costituire locali "a disposizione" del trasportatore. Il quarto esempio concerne l'imbianchino che per due anni si dedica per tre giorni a settimana al lavoro presso i locali di un cliente: in tal caso si è ritenuta esistente una sua stabile organizzazione perché in quei locali svolge egli la parte principale della sua attività. Il quinto esempio, infine, attiene ad un'impresa impegnata nella pavimentazione di una strada, che deve essere trattata come se svolgesse la propria attività "attraverso" il luogo in cui opera (punto 4.6). Va detto che tali esemplificazioni hanno sollevato più di una perplessità. Sul punto (che esula dai limiti del presente lavoro) si vedano le critiche mosse dal Business and Industry Advisory Committee (BIAC) presso l'OCSE nel documento del 6 luglio 2003 intitolato *Comments of the BIAC to the OECD With Respect to the OECD Model Tax Convention as Revised by the 2002 Update*, pagg. 2 e ss.

dato tipo di attività³¹⁶ e che l'attività deve avere un carattere di permanenza, ossia non deve avere natura temporanea avuto riguardo al tipo di attività svolta. Questo significa che tale carattere deve essere riconosciuto anche quando l'attività è tale da potersi concludere in un arco di tempo limitato.³¹⁷ Non rileva, pertanto, la durata dell'effettiva presenza di una impresa estera in uno Stato se l'attività non è svolta in un posto determinato. Ai punti 18 e 20 del Commentario si introduce tuttavia un'eccezione a tale principio per i cantieri di costruzione o montaggio, poiché l'attività del costruttore richiede per sua natura il progressivo spostamento del cantiere man mano che procede la costruzione del manufatto e l'avanzamento del progetto (si pensi ad una strada, ad un ponte, un canale, etc...). Pertanto, in presenza delle altre condizioni richieste dalla *basic rule*, non può escludersi che il progetto nel suo complesso costituisca una stabile organizzazione.³¹⁸ Il fatto che una data area geografica costituisca un'unità sotto il profilo economico o commerciale implica che sia riscontrabile una stabile organizzazione anche se le attività dell'impresa si spostano nell'ambito di una data area.³¹⁹

³¹⁶E. CACCIAPUOTI, *La società residente stabile organizzazione di una società non residente*, in *Rass. Trib.*, n. 4 del 2007, pag. 1175 e ss. Ciò porta ad escludere che le installazioni utilizzate per attività occasionali costituiscano stabile organizzazione (il par. 6 del Commentario all'art. 5 indica, in via orientativa, un periodo minimo di sei mesi perché l'installazione possa qualificarsi come stabile organizzazione). Cfr. E. DELLA VALLE, *La stabile organizzazione*, in *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pag. 905 e ss.

³¹⁷Ma per il Commentario di norma la durata non è inferiore a sei mesi, salvi i casi di attività ricorrente o stagionale, in relazione alla quale occorre combinare ciascun periodo con il numero di periodi in cui la sede fissa di affari viene utilizzata.

³¹⁸Un discorso diverso va fatto per le attività con *sede d'affari itinerante*, sia *offshore* (si pensi agli impianti di trivellazione) che *onshore* (sono tali il circo, il parco divertimenti itinerante, gli spettacoli musicali o teatrali itineranti,...). Da un esame comparato della giurisprudenza di alcuni Stati (soprattutto di fonte Statunitense, tedesca e danese) tali attività difetterebbero sempre della fissità. Di diverso avviso autorevole dottrina, per la quale nella fattispecie si dovrebbe applicare il criterio della c.d. «delimitazione territoriale», per cui si ha stabile organizzazione se la sede d'affari opera comunque entro una data area, ancorché resti in un punto specifico per molto tempo (cfr. AA. SKAAR, *Commentario all'art. 5 del modello di Convenzione OCSE: il concetto di stabile organizzazione*, in *Fiscalia*, n. 6 del 2000, pag. 629, e A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in *AAVV, Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, pagg. 303 e seguenti (v. in particolare la casistica alla nota 20). Non costituiscono invece sede fissa le attività d'impresa svolte a bordo di navi o aerei (si pensi all'attività di ristorazione), mentre potrebbero ricorrere i requisiti per configurarle come stabili organizzazioni personali dello Stato del quale la nave "batte bandiera" (v. A.A. SKAAR, *Commentario all'art. 5.*, op. cit., pag. 650).

³¹⁹ Si tratta di un pensiero già esplicitato dal Commentario in relazione ai cantieri (v. quanto già chiarito in precedenza), ma che ha formato oggetto di ulteriori chiarimenti attraverso l'introduzione dei punti da 5.1 a 5.4 in cui sono effettuati alcuni esempi, quali la miniera (che è una sede d'affari unitaria benché l'attività si muova, posto che si tratta comunque di una singola entità geografica e commerciale: cfr. il punto 5.2), il c.d. "office hotel" (si tratta della società di consulenza che affitta regolarmente uffici diversi: in tal caso si può ritenere si sia in presenza di una sede d'affari unitaria della società di consulenza: v. il punto 5.2) e la strada pedonale, il mercato all'aperto o la fiera

Ulteriore requisito necessario per integrare la stabile organizzazione è quello della *effettività* dello svolgimento dell'attività d'impresa. In particolare, il par. 1 dell'art. 5 del Modello OCSE individua la stabile organizzazione nella sede fissa di affari *in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*. Si tratta del c.d. business connection test. In presenza di tutti gli altri requisiti, la stabile organizzazione materiale (di seguito SOM) sussisterà solo se la sua attività sarà *connessa* all'esercizio dell'impresa estera, ossia sarà strumentale ad essa. Peraltro, il Commentario richiede un collegamento strumentale tra l'esistenza della sede e l'attività svolta dall'impresa ma non specifica il tipo di attività che deve essere svolto dalla stabile organizzazione.

Secondo l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria italiana in una risalente pronuncia, tale nozione andrebbe individuata nello svolgimento di «*un ciclo completo di attività imprenditoriale (...) con un proprio risultato economico autonomo rispetto a quello conseguito dalla sede centrale*»³²⁰ Per altro orientamento, invece, la realizzazione dell'obiettivo unitario dell'impresa può essere realizzato dalla S.O.M. svolgendo una singola attività, una specifica funzione (marketing, finanza, ecc.), oppure riproducendo in una data area la stessa attività svolta della casa madre. In sostanza, non rileverebbe lo specifico contenuto dell'attività, ma solo la sua connessione con l'attività dell'impresa non residente.³²¹

Il collegamento funzionale tra l'attività della casa madre e della S.O.M. comporta che in tanto si è in presenza di una stabile organizzazione in quanto la sede fissa di affari abbia l'effettiva attitudine a produrre un reddito d'impresa che possa essere determinato in via autonoma. Si tratta di un requisito che a partire dalla versione del Modello OCSE del 1963 è scomparso dal testo dell'art. 5, ma solo in quanto deve ritenersi sottinteso che ogni parte di un'impresa contribuisca alla produttività e, di conseguenza, al risultato economico.³²²

nell'ambito della quale il commerciante gestisce con regolarità il suo banco di vendita (quest'ultimo rappresenta una sede d'affari unitaria, per il commerciante: v. punto 5.2).

³²⁰ Cfr. Min. fin., Risoluzione del 10 febbraio 1983, n. 9/2398, riferita alla stabile organizzazione all'estero di un'impresa italiana.

³²¹ Così, ad es., G. TARDELLA, voce «*stabile organizzazione*» (*diritto tributario internazionale*), in *Digesto online*.

³²² In tal senso, ad es., G. TARDELLA, voce «*stabile organizzazione*» ..., op cit., per il quale la necessità dell'idoneità produttiva si desume anche dal combinato disposto degli artt. 5 e 7, par. 1,

Senonché – come si evince dalle «esemplificazioni negative» di cui si dirà più oltre – la sede fissa di affari «può ben contribuire alla produttività di un'impresa ma i servizi che svolge sono così lontani dall'effettiva realizzazione di utili che è difficile attribuire un utile alla sede fissa di affari in questione. Ne sono esempi le sedi fisse di affari al solo scopo di pubblicità o fornire informazioni o per ricerca scientifica o per l'attuazione di un contratto di licenza brevettuale o di know-how, se tali attività hanno carattere preparatorio o ausiliario».³²³

Altra dottrina sottolinea che l'installazione deve essere destinata ad un'attività che sia non solo strumentalmente connessa con quella ordinaria, ma anche esercitata in maniera attiva.

Si parla di «strumentalità attiva» della stabile organizzazione con riferimento alla sua «attitudine a concorrere autonomamente alla produzione in Italia del reddito di impresa».³²⁴

Pertanto, un'impresa residente in uno Stato la cui attività si limiti all'affitto di immobili siti in un altro Stato, senza svolgervi un'attività di locazione tramite una sede fissa di affari, non disporrà di una stabile organizzazione in quest'ultimo Stato.³²⁵

Se risulta oggettivamente difficile individuare l'attività che svolge l'installazione e la connessione di detta attività con il reddito imponibile, si dovrà concludere nel senso che la produzione eventuale di un qualche reddito nel territorio dello Stato

del Modello OCSE, posto che l'art. 7, par. 1, dispone che gli utili di un'impresa di uno Stato Contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato Contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. L'attribuzione degli utili alla stabile organizzazione in tanto è possibile in quanto (seguendo il c.d. *functionally separate entity approach*) quest'ultima sia configurabile come un'impresa indipendente e come tale idonea a produrre un reddito autonomo e distinto da quello della casa madre.

³²³ Commentario all'art. 5.

³²⁴ Cfr. in tal senso F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno*, op. cit., pag. 391. Con ciò intendendosi negare la qualifica di stabile organizzazione a quelle installazioni inidonee a produrre un reddito senza l'apporto umano (come nel caso limite del possesso di un immobile nello Stato della fonte).

³²⁵ Cfr. il punto 8 il Commentario, che però precisa altresì che «se un'impresa di uno Stato affitta o concede attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, immobili o proprietà immateriali ad un'impresa dell'altro Stato senza mantenere per tale affitto o concessione una sede fissa di affari nell'altro Stato, l'attrezzatura, gli immobili o le proprietà immateriali concesse, come tali, non costituiscono una stabile organizzazione del concedente purché il contratto sia limitato all'affitto dell'attrezzatura, etc...».

non sarà stato originato da una stabile organizzazione ma da un soggetto non residente che ha svolto delle operazioni nel territorio dello Stato.³²⁶

Proprio al fine di rendere più agevole l'identificazione di una stabile organizzazione, il paragrafo 2 dell'art. 5 del Modello OCSE³²⁷ e il comma 2 dell'art. 162 del t.u.i.r.³²⁸ individuano un elenco (avente natura esemplificativa⁹ di ipotesi in cui si ritiene sussistente (cc.dd. ipotesi positive) o, viceversa, insussistente (cc.dd. ipotesi negative) una stabile organizzazione.³²⁹

Nel caso delle ipotesi positive, l'elencazione include una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio e una miniera, un pozzo di petrolio e di gas, una cava o altro luogo d'estrazione di risorse naturali.³³⁰

Come chiarisce il par. 2 del Commentario all'art. 5, si tratta di esempi che devono essere considerati in funzione della definizione generale di stabile organizzazione risultante dal par. 1 del Commentario all'art. 5, per cui si suppone che gli Stati contraenti interpretino i casi citati facendo in modo che tali sedi di affari costituiscano stabili organizzazioni solo se soddisfano i requisiti stabiliti dal citato par. 1.³³¹ Va tuttavia notato che l'Italia ha espresso una riserva in sede di

³²⁶ F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno*, op. cit., pag. 392 e ss.

³²⁷ G.F. BORIO, *La tassazione della stabile organizzazione nel Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, n. 28 del 2003, pag. 4403

³²⁸ M. IAVAGNILIO, *La nozione domestica di stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, n. 12 del 2004, pag. 896.

³²⁹ P. BRACCIONI, *La definizione di stabile organizzazione*, in *Atti del Convegno Paradigma sulla riforma fiscale del 10 ottobre 2003*, Bologna.

³³⁰ La sede di direzione (il *place of management*) è il luogo in cui sono assunte decisioni significative in relazione all'attività dell'impresa. Ciò sembra postulare la necessità di un'attività che non si limiti alla gestione meramente amministrativa (attività c.d. *day-to-day*) che abbia un'importanza rilevante per l'impresa. La succursale (*branch*) costituisce invece un ramo dell'impresa che possiede un apprezzabile livello di indipendenza economica e commerciale, ma che è privo di autonomia giuridica. La "succursale" presenta un certo grado di prossimità con il concetto di "sede secondaria con stabile rappresentanza", mentre l'ufficio consiste in un'unità organizzativa preposta alla gestione di alcuni profili dell'attività di natura prettamente amministrativa, posto che lo svolgimento di un'attività produttiva rende configurabile un'officina. Per un'analitica esposizione cfr. M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, pag. 211. Non è richiesta, a tali fini, un'indipendenza economica rispetto al soggetto non residente né alcuna struttura organizzativa. Sul punto una certa giurisprudenza (Corte di Cassazione, sentenza 27 marzo 1996, n. 3585) ha ritenuto di non ravvisare una stabile organizzazione per carenza della natura imprenditoriale dell'attività consistente nella mera riscossione di importi relativi a contratti già stipulati.

³³¹ Commentario OCSE, art. 5, par. 2, p. 12. Se è vero che nell'attività di accertamento l'onere della prova dell'esistenza di una stabile organizzazione incombe sull'Amministrazione Finanziaria, in presenza di un elenco esemplificativo nelle disposizioni convenzionali e nell'art. 162 del t.u.i.r., al Fisco basterà affermare la sostanziale identità dell'installazione del contribuente con uno degli esempi riportati dalla norma per ottenere la prova sufficiente dell'esistenza di una

osservazioni al Commentario, in base alla quale non aderisce all'interpretazione data al par. 12 circa la lista degli esempi di stabile organizzazione di cui al par. 2. Per l'Italia, tali esempi possono sempre essere considerati come costituenti *a priori* stabili organizzazioni (i.e. senza necessità di verificare preventivamente la sussistenza degli altri requisiti).³³²

Controverso è se ai fini della configurazione della stabile organizzazione materiale sia indispensabile l'elemento personale. Il tema, su cui è ancora aperto il dibattito dottrinale e sul quale si tornerà con riferimento al server e al sito web più avanti, vede in realtà una chiara presa di posizione dell'OCSE che al par. 42.6 ha ammesso che una S.O.M. sia configurabile in presenza di installazioni "automatizzate", in grado di funzionare senza l'apporto dell'uomo (o, comunque con attività umane limitate ad interventi di manutenzione e riparazione).

Poiché alla nozione di stabile organizzazione è connaturato lo svolgimento di un'attività produttiva connessa strumentalmente a quella della casa madre, ne deriva che esulano da tale nozione quelle installazioni che svolgono attività meramente ausiliarie o preparatorie, le quali non costituiscono una parte essenziale o significativa dell'attività d'impresa e non producono un utile autonomo da quello dell'impresa stessa.³³³

stabile organizzazione, sempre che il contribuente non dimostri l'assenza di una delle caratteristiche che debbono connotarla.

³³²Punto 43 del Commentario all'art. 5, "*Observations on the Commentary*". Il comma 2 dell'art. 162 del t.u.i.r. presenta alcune differenze con il Modello OCSE poiché, in riferimento ai luoghi di estrazione di risorse naturali, configura l'esistenza di una stabile organizzazione anche quando uno di questi luoghi si trovi al di fuori delle acque territoriali dove lo Stato può esercitare i diritti relativi al fondo del mare, al sottosuolo ed alle risorse naturali: sarà, pertanto, stabile organizzazione italiana di società non residente l'installazione che, seppur al di fuori delle acque territoriali – in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla relativa legislazione nazionale – si trovi in una posizione in cui lo Stato può esercitare la sua supremazia. Si è già detto che il Commentario non ha natura precettiva, come del resto le riserve apposte allo stesso. ne consegue che esse in sede applicativa non vincoleranno l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, che potrebbe legittimamente discostarsene.

³³³ Cfr. P. ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in Riv. Dir. Trib., 1998, pag. 112, il quale evidenzia nelle attività ausiliarie occorre distinguere tra quelle funzionali alla produzione del reddito (contribuzione alla definizione degli standard di produzione, reperimento dei materiali, controllo dell'utilizzo dei materiali forniti dal non residente) e quelle che non lo sono e che, pertanto, non concorrono alla qualificazione della sede come stabile organizzazione. Al fine di determinare la natura ausiliaria o preparatoria di un'attività occorre verificare, caso per caso, se quest'ultima costituisce parte essenziale e significativa delle attività dell'impresa complessivamente considerata. A tal proposito v. Corte di Cassazione, sentenza 7 marzo 2002, n. 3367 (c.d. caso *Philip Morris*), per la quale "*l'attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto non possa certamente essere considerate di natura ausiliaria, essendo strettamente funzionale alla produzione del reddito*".

In relazione alle attività ausiliarie e preparatorie, l'art. 162, comma 4, del t.u.i.r. ricalca – salve alcune importanti eccezioni – il contenuto del par. 4 dell'art. 5 del Modello OCSE, prevedendo – al pari di quest'ultimo – un'elencazione non tassativa di fattispecie che non integrano una stabile organizzazione di un soggetto non residente.

Tra tali fattispecie vi è l'utilizzo di alcuni locali a soli fini di deposito,³³⁴ esposizione o consegna di beni o merci appartenenti all'impresa³³⁵ o l'immagazzinamento delle merci e dei beni ai soli fini della trasformazione da parte di altro soggetto.

Particolarmente importante è la norma di chiusura, contenuta al termine dell'elencazione sia del paragrafo 4 dell'art. 5 della Convenzione OCSE che del comma 4 dell'art. 163 del t.u.i.r., che tra le installazioni non costituenti stabile organizzazione include genericamente altre attività di natura preparatoria o ausiliaria.

A tale proposito è utile richiamare l'indicazione del commentario OCSE al modello di convenzione, che individua due criteri atti ad individuare la natura preparatoria o ausiliaria dell'attività.

Il primo criterio richiede che l'attività svolta dalla sede d'affari non costituisca parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso. Ciò comporta che tale sede fissa di affari non abbia uno scopo identico a quello dell'impresa. Tra gli esempi in cui l'attività finisce per eccedere quella ausiliaria o preparatoria si cita la sede fissa in cui oltre alla consegna di pezzi ricambio di macchinari venduti dall'impresa si provvede alla manutenzione e alla riparazione delle macchine. Queste due ulteriori importanti attività relative alla fase post vendita, realizzano una parte importante ed essenziale del servizio reso al cliente, per cui si ritiene che essa ecceda l'ambito meramente preparatorio e ausiliario.³³⁶

³³⁴T. DI TANNO, *Deposito in Italia di un non residente e stabile organizzazione*, Corr. Trib., 1982, p. 400

³³⁵ P. MANDARINO, *I confini tra stabile organizzazione e installazione ai fini del deposito, esposizione o consegna di merci, alla luce del Modello OCSE e della normativa domestica*, in *Il Fisco* n. 34 del 2007, pag. 5036 e ss.

³³⁶ Par. 25 del Commentario, modificato nel 2002 proprio al fine di chiarire che un luogo utilizzato esclusivamente a fini di immagazzinamento e consegna di parti di ricambio non può essere considerato stabile organizzazione in quanto rientra nell'art. 5 par. 4, lettera a).

Il secondo criterio richiede che l'attività sia rivolta esclusivamente all'impresa di cui è parte la stabile organizzazione. Qualora la sede prestasse servizi anche a terzi (ancorché appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa) si dovrebbe escludere la funzione meramente preparatoria o ausiliaria dell'attività svolta.

Va da sé che la qualificazione di un'installazione come stabile organizzazione o meno è estremamente delicata e presenta un certo margine d'incertezza, per cui se esistono dubbi in ordine alla configurabilità di una stabile organizzazione, il contribuente potrà comunque dimostrare che l'installazione, ancorché non inclusa nelle fattispecie previste in via esemplificativa né in quelle individuate al secondo paragrafo dell'art. 5 (e, in relazione al t.u.i.r., dal comma 2 dell'art. 162), non integra una stabile organizzazione³³⁷

Venendo alla stabile organizzazione "personale" (di seguito S.O.P.), va detto che il Modello di convenzione dell'OCSE se ne occupa ai paragrafi 5 e 6 dell'art. 5.

Per il paragrafo 5 essa sussiste «*se una persona – diversa da un agente che goda di uno status indipendente, cui si applica il paragrafo 6 – agisce per conto di un'impresa ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti a nome dell'impresa (...)*». Il paragrafo 5 prosegue stabilendo che l'impresa residente in uno Stato contraente ha una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente in relazione ad ogni attività intrapresa dalla citata persona (da intendersi come persona fisica o ente diverso dalle persone fisiche), salvo che tale attività non rientri tra quelle preparatorie o ausiliarie elencate in via esemplificativa al paragrafo 4 che, se esercitata tramite una sede fissa di affari, non integrerebbe una stabile organizzazione materiale.

Il paragrafo 6 specifica poi che il solo fatto che un'impresa eserciti nell'altro Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario «*che goda di uno status indipendente*» non fa ritenere per ciò solo che questi ultimi costituiscano stabile organizzazione dell'impresa se «*dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività*».

³³⁷ A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, III ed., CEDAM, 2005, p. 450. In ordine al comma 5, del t.u.i.r., che esclude la possibilità che la disponibilità di per sé a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzate alla vendita di beni e servizi (*server*) possa costituire stabile organizzazione, v. *infra*.

La dottrina ha evidenziato i problemi di coordinamento tra i paragrafi 5 e 6, in parte imputabili al diverso significato ed ambito applicativo che assume l'istituto della rappresentanza negli Stati OCSE di *Common Law* e di *Civil Law*. Non è ovviamente questa la sede per approfondire tale profilo. Qui basterà evidenziare come sul punto siano state formulate due distinte teorie interpretative. Quella cui si ritiene di aderire nella presente esposizione, porta ad affermare che in base ai paragrafi citati una persona che non ha e non esercita abitualmente nello Stato il potere di concludere contratti a nome dell'impresa non residente non può essere qualificato come S.O.P., mentre lo sarà se dispone di tali poteri, non è indipendente (dal punto di vista economico e legale: v. *infra*) ovvero non agisce nell'ambito della propria ordinaria attività.³³⁸

Nell'ottica degli ordinamenti di *Civil Law* (o di tradizione romano-germanica: è il caso dell'Italia) ciò comporta che il mandatario senza rappresentanza, il commissionario nonché l'agente e il mediatore senza rappresentanza non possano essere considerati S.O.P. di un'impresa mandataria non residente ove agiscano della loro ordinaria attività o non siano legati a quest'ultima da vincoli di dipendenza economica e giuridica.

Il comma 7 dell'art. 162 del t.u.i.r.,³³⁹ che ricalca l'art. 5, paragrafo 6, del Modello OCSE,³⁴⁰ prevede che non sia configurabile una stabile organizzazione dell'impresa non residente per il solo fatto che essa eserciti la sua attività tramite un mediatore, un commissionario generale o ogni altro intermediario che goda di

³³⁸ E' la tesi propugnata, ad esempio, da J. A. JONES – D. WARD, *Agents as a Permanent Establishments under the OECD Model Convention*, in *European Taxation*, 1993, pagg. 154 e seguenti. Per la seconda tesi interpretativa (su cui cfr. S ROBERT, *The Agency Elements of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View*, in *Intertax*, 1993, pagg. 369 e seguenti) il par. 6, non fa eccezione a quanto stabilito al par. 5, ma ha un'autonoma funzione. Ne discende che potrebbero costituire S.O.P. anche coloro che non dispongono abitualmente del potere di concludere contratti a nome dell'impresa non residente sempre che non agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività (si pensi ai commissionari, ai mediatori e agli agenti senza rappresentanza,...).

³³⁹ Più esattamente, per il comma 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.». Sulla S.O.P. dopo la riforma IRES del 2004 cfr. A. STESURI, *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Il Fisco* n. 17/2005, p. 2588 e ss.

³⁴⁰ M. MILANI, *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in *Il Fisco* n. 22/2005, p. 3385.

uno *status* indipendente e che operi per l'impresa nell'ambito della sua attività ordinaria.³⁴¹

Ciò premesso, l'agente indipendente che esercita abitualmente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa autonomamente (sia dal punto di vista giuridico che economico) come sua ordinaria attività³⁴² e che svolge un'attività che non ha natura preparatoria o ausiliaria di cui al par. 4 dell'art. 5 (si pensi al mandato a concludere solo contratti di acquisto) non può essere considerato una S.O.P. dell'impresa non residente a meno che – come già chiarito – non difetti uno dei citati requisiti (indipendenza economica e legale e conclusione dei contratti nell'ambito della sua ordinaria attività).

Viceversa è tale l'agente dipendente, da intendersi come la persona fisica o giuridica che opera in via subordinata – economicamente e giuridicamente – all'impresa, concludendo abitualmente contratti diversi da quelli di acquisto di beni e che è ad esclusiva disposizione di un'impresa o più imprese dello stesso gruppo.

³⁴¹Si osserva, peraltro, al solo scopo di rendere il più completa la trattazione dell'argomento, come il legislatore italiano si sia distinto dai redattori del Modello OCSE, inserendo nell'art. 162 del t.u.i.r. un'ulteriore disposizione (il comma 8), per il quale non ci si trova di fronte ad una stabile organizzazione se l'impresa non residente svolge la propria attività per il tramite di un raccomandatario marittimo o di un mediatore marittimo, anche se a quest'ultimo è affidata la gestione operativa e commerciale delle navi di proprietà dell'impresa. In assenza di una tale esclusione, i soggetti menzionati ricadrebbero, in quanto titolari della gestione commerciale ed operativa della nave, nell'ambito di applicazione del comma 7 dell'art. 162 del t.u.i.r., in quanto soggetti muniti di *status* indipendente ma operanti al di fuori del proprio ambito ordinario di attività.

³⁴²La mera partecipazione a trattative contrattuali nell'interesse della società straniera non può essere, di per sé, considerata quale elemento sufficiente ad identificare l'autorità a concludere contratti in nome dell'impresa non residente. Tuttavia per la Cassazione (cfr., tra le tante, Sez. trib., 7 marzo 2002, n. 3367), "*la frase 'potere di concludere contratti in nome dell'impresa' non limita l'applicazione del paragrafo ad un agente che conclude contratti letteralmente in nome dell'impresa*", ma comporta che tale potere sia ritenuto sussistente anche quando un agente "*conclude contratti che sono vincolanti per l'impresa anche se tali contratti non sono effettivamente conclusi in nome dell'impresa*". In particolare, il potere di concludere contratti va inteso in termini sostanziali, per cui rileva anche il potere di vincolare di fatto l'impresa alle clausole negoziali predisposte dall'intermediario in sede di trattativa (in tal senso adesivo E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo tuir*, in *Rass. trib.* n. 5 del 2004, pag. 1597. Da notare che la versione del commentario al modello di Convenzione OCSE del 2005, replicando indirettamente alla posizione espressa dalla Cassazione nelle cause relative al caso *Philip Morris* ha chiarito che il semplice fatto che un dipendente di una società abbia partecipato alle trattative per la stipulazione di un contratto fra una consociata estera e una società residente nello Stato non è sufficiente a far ritenere che la società sia un "agente" dotato del potere di concludere contratti a nome della società estera e che quindi, quando manchi il requisito della indipendenza, ne diventi una stabile organizzazione.

La configurabilità di un intermediario come S.O.P. dovrà fondarsi non solo sul suo stato giuridico, ma anche sul rapporto che in concreto si instaura tra l'impresa e il rappresentante. I soggetti che possono essere inclusi nell'ambito applicativo della stabile organizzazione ex art. 5, parr. 5 e 6, del Modello OCSE³⁴³ vengono denominati dall'OCSE "agenti dipendenti".

Occorre ora analizzare gli elementi che debbono sussistere affinché si possa escludere che l'agente indipendente costituisca una stabile organizzazione personale, ossia la loro indipendenza giuridica, la loro indipendenza economica ed il fatto di agire nel quadro della propria ordinaria attività.

La verifica circa l'indipendenza dell'agente va condotta in via empirica e riguarda più indici rivelatori, tra i quali rientrano l'estensione delle obbligazioni che incombono su di esso rispetto all'impresa non residente. Si pensi al caso in cui esso debba sottostare ad istruzioni dettagliate o ad un controllo generale particolarmente penetrante da parte dell'impresa o ancora al compimento di atti che incidano sulla sfera economica dell'impresa non residente. Scendendo nel dettaglio ed esaminando i singoli requisiti necessari affinché non si realizzi una stabile organizzazione personale in presenza di un agente indipendente, va anzitutto chiarito che l'indagine sull'indipendenza giuridica in sede di convenzione OCSE è meramente fattuale.

Non rileva la tipologia di rapporto di lavoro esistente tra l'agente e l'impresa, potendo perfino accadere che l'agente indipendente sia un impiegato dell'impresa. Lo conferma il commentario laddove chiarisce che vanno ritenuti dipendenti anche gli agenti che godono di uno *status* indipendente (i mediatori, i commissionari, e così via) se a tale qualifica giuridica non corrisponda anche un'indipendenza dal punto di vista economico e se le attività svolte per conto dell'impresa non rientrino nel normale corso dei loro affari. Da notare – inoltre – che lo *status* di dipendenza va riferito non già ad un singolo affare ma ad un incarico generale.³⁴⁴

³⁴³ Ci riferiamo agli intermediari privi di *status* indipendente e a quelli con *status* indipendente che non siano, però, indipendenti sotto il profilo economico o non agiscano nel normale corso dei propri affari.

³⁴⁴ cfr., *inter alia*, F. AVERY JONES - D.A. WARD con contributi di AA.VV., *Agents as permanent establishment under the OECD Model Tax Convention*, in Dir. Prat. Trib., 1993, I, p.

Il requisito dell'autonomia economica sussiste se in concreto « *il rischio di impresa* (derivante dall'attività dell'agente) *viene sostenuto dall'agente o dall'impresa estera*» rappresentata.³⁴⁵

Pertanto, nel caso dell'agente giuridicamente indipendente che operi nell'interesse di una sola impresa estera, si potrebbe ragionevolmente presumere che il rischio d'impresa sia sostenuto solo dall'impresa estera tramite accordi e remunerazioni che tengano indenne l'agente.³⁴⁶ Un'altra ipotesi in cui il rischio d'impresa non grava sull'agente è quella in cui l'agente sia remunerato per la sua attività a prescindere dai risultati economici raggiunti.³⁴⁷ La valutazione è pertanto basata su considerazioni di ordine fattuale in cui la sostanza prevale sulla forma giuridica del rapporto ove quest'ultimo non rispecchi un rapporto di indipendenza effettiva.³⁴⁸

Il requisito della «*attività ordinaria*» sussiste se l'agente svolge un'attività che economicamente risulta appartenere alla sfera dell'impresa straniera anziché alla propria area di affari.³⁴⁹ Si pensi al commissionario che non si limita a vendere prodotti dell'impresa a proprio nome ma che svolge altresì dei compiti di agente permanente con potere di concludere contratti.³⁵⁰ Da notare che secondo l'OCSE, il carattere preparatorio o ausiliario dell'attività esercitata vale ad escludere *a priori* la possibilità di configurare una stabile organizzazione personale.

1399; L. PERRONE, *La stabile organizzazione*, in Rass. Trib., n. 3 del 2004, p. 795 e S. MAYR, *Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione*, in Boll. Trib., n. 18/2003, p. 1290 e ss.

³⁴⁵ Par. 38 del Commentario all'art. 5.

³⁴⁶ A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in Diritto Tributario Internazionale, coordinato da Victor Uckmar, cit., pag. 458.

³⁴⁷ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit., p. 2420.

³⁴⁸ Da notare che il Commentario fornisce degli ulteriori criteri per verificare se un agente è indipendente. L'agente deve essere autonomamente responsabile nei confronti del preponente in relazione al perseguimento dei risultati; il fatto che l'agente sia prescelto per le proprie peculiari caratteristiche è un indicatore di indipendenza. Le limitazioni poste dal preponente alle attività dell'agente non sono rilevanti laddove sia comunque mantenuta l'indipendenza. Gli obblighi posti a carico dell'agente di comunicare dati ed informazioni al preponente non sono rilevanti se tali elementi costituiscono la condizione per l'approvazione del preponente stesso. Il fatto che vi siano più preponenti non è di per sé garanzia di indipendenza dell'agente. Tuttavia, con riferimento a quest'ultimo profilo, il Commentario (par. 38.6) rileva che l'indipendenza è meno probabile quando l'agente agisce solo o quasi esclusivamente per un solo mandante per l'intera durata della sua attività o, comunque, per un tempo abbastanza lungo. Può ricorrere una S.O.M. se sussistono gli altri requisiti richiesti per la sua esistenza e se tali preponenti agiscono in modo coordinato ed unitario nei confronti dell'agente (Commentario all'art. 5, parr. 38.1-38.6.)

³⁴⁹ Par. 38.7 del Commentario all'art. 5.

³⁵⁰ Esempio proposto dal par. 38 del Commentario all'art. 5.

2. Gli elementi costitutivi (i.e. i requisiti) della stabile organizzazione materiale (SOM) delineati dalla "basic rule" del Modello OCSE nella prospettiva del commercio elettronico

Esaminati i fondamenti della c.d. «*basic rule*» contenuta nell'art. 5, par. 1 del Modello OCSE (la «*sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa svolge in tutto o in parte la sua attività* »),³⁵¹ è ora necessario verificare se ed entro quali limiti sia possibile applicare tale nozione al fenomeno del commercio elettronico. L'OCSE ha esaminato distintamente i tre elementi costitutivi della stabile organizzazione con riferimento al sito *web* e al *server*, avendo cura di verificare come tali elementi interagiscono con l'attività dell'ISP e dell'ICP. Inoltre, l'organizzazione internazionale ha verificato se ed entro quali limiti sia ipotizzabile una SOP nell'interazione tra le attività dell'ISP e dell'ICP.

2.1 I requisiti di fissità (spaziale e temporale) e di materialità, che l'OCSE ritiene presenti nel server ed assenti nel sito web.

Quanto al primo profilo, ossia al requisito di fissità, l'OCSE ha escluso che un sito *web* posizionato sul server altrui (i.e. non nelle disponibilità dell'ICP) possa costituire una stabile organizzazione sulla base di due ordini di considerazioni. Il primo è che esso ha natura immateriale, per cui difetta di quella fissità spaziale e temporale indispensabile per integrare il requisito di stabilità richiesto dall'art. 5 del Modello OCSE. Nel Commentario il sito *web* è descritto come una combinazione di *software* ed informazioni elettroniche presenti in un *server* ed accessibili in rete³⁵² senza necessità di macchinari e non può formare oggetto di localizzazione.³⁵³

In secondo luogo esso consente solo attività ausiliarie come – ad esempio – la fornitura di informazioni ai clienti, mentre l'accettazione dell'ordine di acquisto

³⁵¹ Si veda il documento «*Electronic Commerce: Application of the Existing Permanent Establishment Definition*», RDT, 2000, IV, 95 ss.

³⁵² Cfr. il par. 42.2 del Commentario OCSE «*an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a «place of business» has there is no «facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment» (see paragraph 2 above)...as far as the software and data constituting that web site is concerned*».

³⁵³ Nel senso che il sito web non costituisce di per sé stabile organizzazione si esprime la dottrina tributaria prevalente. Cfr., tra gli altri, G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico...cit.*, 172-3, cui si rinvia per la bibliografia sulla dottrina straniera; G. CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico*, AAVV, *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, (a cura di C.ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI) Torino, 2003, pag. 456.

non è ascrivibile al sito *web* ma al personale dell'impresa, per cui la sua localizzazione si verificherebbe in un luogo differente da quello in cui risiede il cliente.³⁵⁴

A diverse conclusioni si giunge in ordine al *server*, che essendo un macchinario ben può costituire una «sede di affari». Affinché ricorra la connotazione di stabilità, sia dal punto di vista spaziale che temporale, l'OCSE ritiene sufficiente che il *server* sia posizionato in un determinato luogo e per un periodo di tempo sufficientemente lungo a conferirgli il carattere di “*fissità*”. Rileva pertanto solo la movimentazione in concreto del *server*, non anche al sua astratta facilità di spostamento³⁵⁵. Con specifico riguardo al profilo temporale del requisito di fissità, parte della dottrina ha prospettato³⁵⁶ l'applicazione della regola di cui al par. 3 dell'art. 5 del Modello OCSE, ai sensi del quale i cantieri di costruzione e montaggio costituiscono una stabile organizzazione nel caso in cui la loro durata si protragga oltre i dodici mesi.

2.1.2. In particolare: il ruolo dell'intervento umano affinché il server integri il requisito di materialità. Le diversità di prospettiva del Modello di Convenzione OCSE e della disciplina UE, fiscale (i.e. ai fini IVA) ed extrafiscale (l'individuazione del luogo di stabilimento ai sensi della direttiva n. 2000/31/CEE sul commercio elettronico).

Un punto che assume particolare importanza al fine di verificare l'esistenza di una stabile organizzazione consiste nello stabilire se ed entro quali limiti sia rilevante l'intervento dell'uomo nella gestione e manutenzione del *server*. Sia nel documento del Tesoro americano del 1996³⁵⁷ che in un successivo documento

³⁵⁴In tal senso si esprime A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., pag. 472, il quale osserva che “*la conclusione contraria equivarrebbe a considerare un operatore residente in più Paesi o anche in tutto il mondo*”.

³⁵⁵Così anche il Commentario OCSE, paragrafo 42.4: “*In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed within the meaning of paragraph 1*”.

³⁵⁶Cfr. G. CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico*, AAVV, *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, (a cura di C.ROSSELLO, G. FINOCCHIARO, E. TOSI) Torino, 2003, pag. 457.

³⁵⁷Department of Treasury Office of Tax Policy, *Selected Tax Policy Implication of Electronic Commerce* del novembre 1996, § 7.2.4

dell'OCSE³⁵⁸ relativo al par. 1 dell'articolo 5 del modello OCSE si poneva il quesito se un *sito web* o un *server* utilizzato o posseduto nel territorio dello Stato potessero essere considerati di per sé soli indici rivelatori dell'esistenza di una stabile organizzazione. Il dubbio nasce anche dal fatto che il Commentario all'art. 5 afferma che la presenza di personale nel territorio dello Stato non è elemento necessario per la configurazione di una stabile organizzazione (materiale). Scendendo nel dettaglio, al par. 10 si afferma che è ipotizzabile una stabile organizzazione consistente in un macchinario automatico, la cui gestione da parte del personale dell'impresa sia limitata all'installazione, alla conduzione, al controllo e alla manutenzione.³⁵⁹ D'altra parte alcune decisioni della giurisprudenza e delle autorità fiscali si conformano a tale orientamento, anche se non sono direttamente riferite al caso dell'utilizzo di *server* collocati in un dato Paese.³⁶⁰

Per contro, esiste anche giurisprudenza di segno opposto che ai fini della configurabilità della stabile organizzazione richiede la *presenza permanente e contemporanea* sia di mezzi tecnici che di personale. Va detto però che le pronunce più recenti e importanti in tal senso sono state emesse dalla Corte di Giustizia con riferimento alla stabile organizzazione nell'IVA, che risponde a logiche di funzionamento in parte diverse da quelle di cui all'omologa fattispecie prevista dal Modello OCSE.³⁶¹

Da notare che prima che l'OCSE prendesse posizione sul punto, un'autorevole opinione³⁶² aveva ritenuto che una attenta lettura del Modello OCSE portasse ad escludere che la sola installazione di apparecchiature elettroniche senza una presenza fisica – ancorché saltuaria – potesse costituire di per sé elemento idoneo

³⁵⁸ OCSE, *Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers* presentato al convegno internazionale di Turku dell'11 novembre 1997, § 96.

³⁵⁹ Per il § 10, un distributore automatico di gettoni può essere considerato stabile organizzazione.

³⁶⁰ Ci riferiamo alla nota sentenza della Corte federale tedesca (II, 12/92 del 30 ottobre 1996) che ha affermato l'esistenza di una stabile organizzazione in un tratto di oleodotto, indipendentemente dall'esistenza di personale della società petrolifera (commentata da S. MAYR, *L'oleodotto quale ipotesi di stabile organizzazione*, in "Corr. trib." n. 26 del 1997, pagg. 1905 e seguenti).

. In relazione all'Italia, cfr. la risoluzione ministeriale 11 dicembre 1995 n. 282/E, che ha individuato una stabile organizzazione in Italia in un tratto di ferrovia situato nel territorio italiano.

³⁶¹ Corte di giustizia europea, *Günther Berkolr v. Finanzmat Hamburg-Mitte-Altstadt*, Causa C-168/84 del 4 luglio 1985.

³⁶² F. ROCCATAGLIATA S. FIORELLI, *World Wide Web Problemi fiscali legati all'uso commerciale di internet*, in *il fisco*, n. 30 del 1997, pag. 8518.

a fondare la presenza di una stabile organizzazione. La tesi citata trova in effetti conforto in ambito comunitario, nelle disposizioni comunitarie relative alla libera gestione dei servizi bancari, in relazione alle quali la Commissione europea con Comunicazione interpretativa n. 97/C-209/4³⁶³ ha affermato che la mera installazione e manutenzione di un'apparecchiatura elettronica non è equiparabile ad uno stabilimento (salvo che non sia collegato ad una succursale o agenzia), specificando altresì (in ordine alla fornitura di servizi a distanza tramite *Internet*) che tale installazione non dovrebbe formare oggetto di notifica preliminare «*in quanto non si può considerare che il prestatore eserciti la propria attività sul territorio del cliente*». ³⁶⁴ Il punto si lega a quanto si è già detto in precedenza (v. capitolo II) sul rapporto tra esercizio della libertà di stabilimento e la presenza di quella "tecnologia di supporto" al commercio elettronico di cui alla direttiva n. 2000/31/CEE che risulta insufficiente di per sé sola ad individuare il luogo in cui l'impresa svolge l'attività economica effettiva.

Ancorché (è bene ribadirlo) la direttiva citata non abbia ad oggetto il diritto tributario, è evidente che la configurabilità o meno del luogo di stabilimento del "*prestatore di servizi della società dell'informazione*" può determinare situazioni in cui in base a una convenzione contro le doppie imposizioni basata sul Modello OCSE stipulata tra Stati membri, un *server* completamente automatizzato che svolge un ciclo commerciale completo sia configurabile come stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi mentre non è "centro di attività stabile" ai fini dell'IVA (che richiede la compresenza dell'elemento personale) e come luogo di stabilimento del prestatore (i.e. dell'impresa residente nell'altro Stato membro contraente) ai fini della disciplina comunitaria sul commercio elettronico di cui alla direttiva n. 2000/31/CEE.

La problematica, discussa in seno all'OCSE in occasione del *Working Party n. 1*, ha formato oggetto di opinioni assai diversificate. Prima della stesura definitiva delle modifiche al Commentario dell'art. 5, va rilevato che le rappresentanze fiscali di alcuni Stati avevano sostenuto che quando tramite il *server* è svolta

³⁶³ Comunicazione interpretativa della Commissione europea n. 97/C - 209/4, sulla libera prestazione dei servizi bancari, § B.3.b. della Parte Prima.

³⁶⁴ Richiama tale profilo G. TARDELLA, voce «*Stabile organizzazione*» (nel diritto tributario), in *Digesto online*.

un'attività caratteristica dell'impresa, la presenza di personale non è necessaria mentre altri Stati reputavano l'intervento umano necessario. Questa seconda opzione imponeva – tuttavia – di rispondere a tre ulteriori quesiti, ovvero se sia necessario che il personale operi nello stesso Stato in cui è situato il *server*, se deve trattarsi di personale dipendente (o di un agente dipendente) dell'impresa e, infine, se il personale dell'impresa debba gestire anche il funzionamento del server o solo l'installazione e la manutenzione. Anche su tali questioni, le posizioni degli Stati membri dell'OCSE risultano piuttosto articolate e contrastanti.³⁶⁵

Alla fine, la posizione presa è stata quella di ritenere che la presenza di personale non fosse indispensabile alla configurabilità di un server come stabile organizzazione laddove esso non è necessario per consentire il funzionamento dell'elaboratore. Nel far ciò, l'organismo internazionale si è in sostanza conformato alla posizione già assunta con riferimento ad altre apparecchiature automatiche.³⁶⁶

2.1.3. Considerazioni critiche sulla supposta carenza del requisito di materialità nel sito web e la conseguente impossibilità di configurarlo come stabile organizzazione. L'equivoco sull'identificazione del nome a dominio con la sua estrinsecazione tramite il sito web e la confusione tra "bene immateriale" e "realtà digitale". Spunti per una diversa conclusione sul punto.

Fin dai primi documenti e a seguire fino alle proposte che hanno portato all'integrazione del Commentario Ocse all'art. 5, la posizione ufficiale tenuta

³⁶⁵ Con riferimento al primo quesito, va detto che alcuni Stati ritengono che la configurabilità di una stabile organizzazione richiede che il personale sia presente nello stesso Stato in cui è localizzato il *server* in quanto solo in tal caso si può ritenere che l'impresa estera partecipi alla vita economica dello Stato ospitante. In ordine al secondo quesito, si va dall'opinione di chi ritiene che debba trattarsi di personale dipendente dell'impresa o qualificabile come «agente dipendente» ai sensi dell'articolo 5, par. 5, del modello OCSE, a chi ritiene che possa trattarsi anche di personale estraneo all'impresa (sul punto cfr C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in Riv. dir. trib., 2000, IV, pag. 128.) Sulla terza questione si oscilla tra chi ritiene rilevi solo il caso in cui il personale gestisca il server e non anche quello in cui effettui la mera installazione o manutenzione a chi reputa questa distinzione troppo difficile e dunque di scarsa utilità pratica.

³⁶⁶ Cfr. par. 42.6 del Commentario all'art. 5: “Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when personnel are in fact required to carry on business activities at that location. This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources”.

ferma dall'organismo internazionale – ancorché oggetto di qualche dissenso interno³⁶⁷ – è stata sempre quella di escludere che un sito *web* possa costituire una stabile organizzazione anche quando le attività svolte per il suo tramite non hanno natura meramente ausiliaria. La posizione viene motivata in base all'assunto che il sito *web* difetta sia del requisito di "materialità" (non è una "apparecchiatura automatica" ma un elemento immateriale, risultato dell'applicazione di un *software*) che della fissità, poiché esso consente di visualizzare qualcosa che è nella Rete ma che non ha una collocazione fisica precisa: non a caso è stato detto che esso sarebbe localizzato al tempo stesso in ogni luogo e in nessun luogo.

In realtà, ad una lettura più attenta del profilo fenomenologico che caratterizza internet e delle modalità di funzionamento dei processi di digitalizzazione, la tesi che al sito *web* difettino immaterialità e fissità appare tutt'altro che pacifica.³⁶⁸

In particolare, con riferimento all'immaterialità, ci sembra che la ricostruzione fenomenologica compiuta in sede OCSE frammenti (seppure inconsapevolmente) una realtà composita che consta di un bene immateriale (il *software* inteso come creazione intellettuale) la sua estrinsecazione (attraverso la visualizzazione sui computer) e il suo sostrato materiale, i.e. gli elementi fisici (le sequenze di *byte* in cui si articola il sito visualizzato sotto forma di pagine *web*) di cui si compone il sito *web*. Infatti, come si è autorevolmente rilevato seppure ai fini delle imposte

³⁶⁷ Sul punto, va rilevato, a conferma di tali perplessità, che, in occasione dell'approvazione della modifica al Commentario OCSE, di cui si è detto nel testo, Spagna e Portogallo hanno manifestato il proprio dissenso riguardo alla necessità della presenza fisica quale condizione per l'individuazione di una stabile organizzazione. Sulla scorta del fatto che, in determinate ipotesi, un'impresa che svolge la propria attività attraverso un sito *web* in un determinato Paese può essere equiparabile ad un'impresa avente una stabile organizzazione nello stesso Paese, Spagna e Portogallo hanno ipotizzato la necessità di apportare una modifica alla definizione stessa di stabile organizzazione contenuta all'art. 5 del Modello di Convenzione.

³⁶⁸ Perplessità sono state espresse anche dalla dottrina, giunta talvolta a caldeggiare perfino l'adozione del c.d. *revolutionary approach*. Cfr., ad esempio, A. TOMASSINI – A. TORTORA *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, in *il fisco* n. 28 del 2006, pag. 1-4334, per i quali è «opportuno (...) introdurre una disciplina delle ipotesi nelle quali il sito *web* (pur nella sua "virtualità") può costituire una stabile organizzazione, ovvero, attesa la sostanziale incompatibilità dell'attuale concetto di stabile organizzazione con i "meccanismi" del commercio elettronico, introdurre un diverso e autonomo criterio impositivo.» Altra dottrina ha proposto invece di fare riferimento al luogo in cui si trova la "sede principale" del proprietario del server anziché al luogo di ubicazione di quest'ultimo luogo ove ha la "sede principale" il proprietario del server. Per una critica di tale posizione, cfr. D. STEVANATO, in A. DE LUCA – D. STEVANATO, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9 del 2004, pag. 1174, il quale osserva che in questo modo si verificherebbe una problematica rinuncia al principio di territorialità, poiché si attribuirebbe la potestà impositiva esclusivamente allo stato di residenza dell'impresa proprietaria del server, con possibili conflitti tra giurisdizioni tributarie.

indirette (ma ciò non inficia il ragionamento di fondo) la c.d. *smaterializzazione* (i.e. la digitalizzazione) non implica la perdita della corporalità del bene quanto piuttosto la sua trasformazione in sequenze binarie di *bit*, ossia di impulsi elettrici.³⁶⁹ Del resto è un dato di comune esperienza che i documenti digitalizzati che presentino determinati requisiti prescritti da disposizioni di legge, pur non avendo più la connotazione propria di documento cartaceo (poiché consultabile solo con l'intermediazione del PC, ossia dell'apporto combinato di *hardware* e *software*), non sono meno reali di questi ultimi in formato cartaceo, necessitando semmai di alcuni adempimenti (si pensi alla marca temporale e alla firma digitale) idonei a garantirne l'autenticità, la provenienza e l'immodificabilità.³⁷⁰

Detta diversamente, la digitalizzazione di suoni, immagini e testo realizza un cambiamento del sostrato materiale che connota i beni che viaggiano sulla rete, il quali non sono rappresentati più per mezzo di un supporto cartaceo, un cd, un dvd, etc. ma tramite sequenze di impulsi elettrici inviati in base al c.d. sistema binario che partono da un punto fisicamente individuabile.

Questo luogo è quello in cui è situato il *server*, poiché presso di esso sono presenti (i.e. memorizzati) i *file* di cui si compone il sito *web* (una sequenza complessa di *byte* registrati su un supporto fisico) ed è installato il *software* che consente la visualizzazione del sito *web*, l'interazione con gli utenti per l'effettuazione di transazioni *on line* e *off line*, e – al ricorrere degli altri requisiti dell'art. 5 del modello convenzionale OCSE – la configurabilità della stabile organizzazione.

In altri termini, occorre scindere i profili immateriali del sito *web* (ad es. il nome a dominio che lo individua, costituente bene immateriale dell'impresa) dal suo sostrato materiale, costituito – in ultima analisi – dalle sequenze complesse di *byte* di cui si compongono i *file* che ne sono la rappresentazione e che sono

³⁶⁹ Cfr. M. GIORGI, *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.* n. 3 del 1999, pagg. 765 e seguenti, in Banca dati *fisconline*: «*Nell'ambito della nozione di bene giuridico possono essere fatte diverse distinzioni tra le quali quella che più rileva al fine di definire la rilevanza impositiva del byte, è quella tra bene materiale e bene immateriale. I beni materiali sono definiti come le cose del mondo fisico che possono essere percepite con i sensi o con strumenti materiali; sulla base di una tale definizione il byte, dovrebbe, quindi, poter esser qualificato come bene materiale, essendo qualificabile come una cosa del mondo fisico, impulsi elettrici, magnetici, ottici eccetera, percepibile con strumenti materiali, il computer. L'insieme di byte, il file, dovrebbe, dunque, poter essere considerato il corpus mechanicum in cui si estrinseca l'idea, il corpus mysticum, alla stregua delle pagine di un libro che è considerato l'estrinsecazione dell'opera dell'ingegno del suo autore.*»

³⁷⁰ Cfr. il capitolo I.

memorizzate presso il *server*. Da quanto esposto emerge che il sito *web*, entità composita che consta di un profilo creativo (il diritto della proprietà intellettuale) ed uno fisico (le sequenze di *byte* che compongono il fine su cui è "scritto" e che viene visualizzata sotto forma di sito *web*) è un'entità materiale, per cui nulla esclude che al ricorrere di altri elementi della *basic rule* essa possa costituire una stabile organizzazione. Quanto all'affermazione che il sito *web* consentirebbe solo delle attività preparatorie perché l'accettazione degli ordinativi non rientra nelle funzioni del sito *web* ma nella competenza del personale dell'impresa, localizzandosi in un luogo diverso da quello di residenza del cliente,³⁷¹ occorre rilevare che lo stesso rilievo potrebbe essere mosso al *server*, poiché quando esso gestisce con un apposito *software* l'intera transazione per via telematica, l'ordine è comunque imputabile giuridicamente non già alla "macchina", ma alla società che agisce tramite il proprio personale in virtù di un rapporto di immedesimazione organica. Eppure l'OCSE non dubita del fatto che l'attività di un *server* completamente automatizzato (i.e. privo di un apporto umano che non sia quello manutentivo e che gestisca per via telematica tutte le fasi della transazione commerciale) configuri una stabile organizzazione, come è del pari evidente che essa svolge un ciclo commerciale completo che include tra le attività non ausiliarie anche la conclusione del contratto in Rete, non assumendo rilevanza quali siano i soggetti competenti all'accettazione dell'ordine. D'altronde, una parte della dottrina ritiene che la possibilità di concludere il contratto tramite il sito *web* di un ICP (i.e. un'impresa non residente) "caricato" su un *server* di cui esso abbia la "disponibilità" (intesa nei termini che saranno chiariti meglio in seguito: v. *infra*) integri una stabile organizzazione perché si tratta di una parte essenziale della transazione *on line* e dell'attività della S.O.M. Infine, come si evidenzierà nella parte conclusiva del capitolo, in taluni casi i *server* sono dotati di *software* particolarmente avanzati connotati da caratteristiche di pro-attività che vanno al di là della mera esecuzione automatica di ordini, poiché "dialogano" con l'utente offrendogli una serie di combinazioni contrattuali assai diversificate e la possibilità di svolgere nella sostanza una "trattativa" con quest'ultimo che sarebbe riduttivo ricondurre sbrigativamente alla volontà del proprietario del *server* e del

³⁷¹ Così A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, cit., pag. 472, di cui si è detto al par. 2.1.1.

sito *web* che beneficia di tale *software*, posto che il contenuto contrattuale definitivo che segue alla "trattativa" è il più delle volte imprevedibile perfino da parte del soggetto per conto del quale opera tale programma. Questi *software*, non a caso denominati "intelligenti", rientrano nella più ampia categoria degli "*agenti intelligenti*" detti anche "*agenti artificiali*";³⁷² in relazione ai quali si è perfino arrivati ad ipotizzare – in alcune fattispecie – la possibilità di una "rappresentanza" dell'entità cibernetica che svolge tali operazioni contrattuali per conto dell'impresa.³⁷³ E' evidente che in questi casi un'imputazione pura e semplice dell'accettazione contrattuale al personale dell'impresa appare un'ipotesi ricostruttiva insoddisfacente, e che in un futuro forse non così lontano saranno ipotizzabili nuovi centri di imputazione di situazioni giuridiche facenti capo ad entità cibernetiche, che richiederanno il ripensamento dell'idea attuale secondo cui una "macchina" non può costituire stabile organizzazione personale in quanto non è una "persona" secondo il significato con cui il Modello OCSE intende il termine (ossia come persona fisica o ente diverso dalla persona fisica considerato soggetto passivo ai fini delle imposte nel regime tributario nazionale).³⁷⁴

2.1.4. Considerazioni critiche sulla supposta carenza di fissità del sito web come portato dell'equivoco tra "dematerializzazione" (i.e. realtà digitale) ed immaterialità (creazione intellettuale) in cui si estrinseca il sito web. Una diversa ipotesi ricostruttiva: l'identificazione della fissità del nome a dominio (di cui è parte il sito web) nell'hard disk del server.

Come già chiarito in precedenza, la «fissità» è intesa dall'OCSE non già come «ancoraggio» al suolo, bensì come legame di natura economico/funzionale, non temporaneo, tra la sede di affari e uno spazio geografico delimitato. Pertanto, il fatto che il server sia idoneo ad essere spostato da un luogo ad un altro non impedisce che esso possa essere considerato come «fisso».

³⁷² Il tema è tutt'altro che teorico, posto che alcune tra le più importanti multinazionali effettuano l'attività di commercio elettronico B2B attraverso agenti artificiali.

³⁷³ Si vedano, in proposito, le interessanti considerazioni di R. BORRUSO – S. RUSSO – C. TIBERI, *L'informatica per giurista. Dal Bit a internet*, Milano, 2009 sulla nozione di contratto cibernetico e sulle problematiche che portano a ritenere si sia in presenza di un fenomeno di rappresentanza dell'agente artificiale (riportate al par. 7 di questo capitolo).

³⁷⁴ Cfr. par. 2 del Commentario all'art. 3. Ciò porta (in genere) ad escludere dalla nozione di persona le "partnership" quando sono trasparenti a fini fiscali, poiché in tal caso esse sono entità dotate di soggettività giuridica ma che non hanno soggettività passiva.

Orbene, ci sembra parimenti inesatta pare l'affermazione che il sito *web* sarebbe privo di fissità. Occorre intendersi ovviamente sui termini utilizzati. Come si è specificato in precedenza (capitolo I), il sito *web* è un'espressione sintetica che contraddistingue anche degli elementi univocamente riconducibili ad un unico *host*, quali sono l'I.P. e il nome a dominio. Una cosa è la visualizzazione del sito *web*, ossia l'estrinsecazione del suo contenuto attraverso la Rete, un'altra cosa è l'individuazione della sua fonte. Salva la diversità degli strumenti telematici, la situazione che si realizza nel caso di specie non è, a nostro avviso, diversa da quella che concerne l'utilizzo dei sistemi di telefonia o di video-telefonia, che trasmettono a distanza suoni, testo e/o immagini, per cui – ad esempio – i contratti stipulati *on-line* per il commercio elettronico diretto o anche indiretto non sono altro che un mezzo di trasmissione delle volontà a distanza. Ciò detto, occorre però rilevare che i file di cui compone il sito *web* reso intellegibile da un *software* sono "immagazzinati" nel *server* e si concretano in una modificazione fisica della "memoria" (l'hard disk drive o la più evoluta "unità a stato solido")³⁷⁵, per cui la "fonte" e al contempo il suo elemento di fissità si trova presso il *server*, poiché (come rilevato nella parte introduttiva) l'I.P. e il nome a dominio individuano in modo univoco il computer cui è attribuibile l'elemento immateriale, ma non si identificano con il *server*.

E' ben vero che quando i siti *web* di alcune imprese realizzano notevoli volumi di traffico, parte di esso potrebbe essere dirottato sui cc.dd. *mirror server*, per cui il contenuto del sito potrebbe trovare temporaneamente la sua fonte in un *server* (e in uno Stato) diverso da quello indicato dall'I.P., ma le difficoltà tecniche (comunque temporanee) di stabilire quale sia il *server* (e dunque il luogo) da cui proviene l'impulso con cui si conclude – ad esempio – il contratto *on-line* per il trasferimento di un bene digitalizzato non inficiano la correttezza del nostro ragionamento.

Conclusivamente, riteniamo che il sito *web* (inteso nel senso più ampio prospettato) ben potrebbe in teoria assurgere a stabile organizzazione dell'impresa non residente, ma i requisiti di fissità e di materialità finirebbero per coincidere

³⁷⁵Nel tradizionale disco rigido, la memorizzazione dell'informazione avviene sulla superficie del supporto ferromagnetico e consiste nel trasferimento di un determinato verso alla magnetizzazione di un dato numero di domini di Weiss (più domini di Weiss costituiscono un singolo Bit).

con quelli che identificano il *server*, limitando il suo ambito applicativo al luogo in cui si trova il *server* stesso e legando almeno un elemento (la fissità) al destino di quest'ultimo. In questi termini, la configurabilità della stabile organizzazione sarebbe poi subordinata al fatto che il sito *web* consenta l'effettuazione di un ciclo commerciale completo, il che significa che il *software* di cui esso consta dovrebbe consentire il compimento di tutte le operazioni *on-line*, dall'ordine alla conclusione del contratto fino alla consegna del bene digitalizzato.

Le conclusioni cui giungiamo, seppure con un più diverso approccio metodologico, coincidono in parte con quelle dell'OCSE laddove anche questo caso il sito *web* non è configurabile come stabile organizzazione in Stati diversi da quello in cui è situato il *server*.

Diversa, invece, può essere la conclusione con riferimento allo Stato in cui si trova il *server* se si ritiene che la disponibilità del *server* non vada verificata sulla base del tipo di accordo contrattuale stipulato tra ICP e ISP ma valorizzando quelle stesse circostanze fattuali con cui sosteniamo la configurabilità del *server* come stabile organizzazione dell'ICP nello Stato in cui è situato il *server* non solo quando quest'ultimo è di proprietà dell'ICP o detenuto dallo stesso in locazione, ma anche quando ICP e ISP abbiano stipulato un contratto di *web hosting* (vedi *infra*).

2.2. *Il requisito dello svolgimento dell'attività d'impresa (in tutto o in parte) tramite la sede fissa di affari. Relazione tra server e attività dell'impresa "utilizzatrice". Il server gestito dall'ISP. L'ICP e il server a seconda che sia o meno "at its disposal" (nella sua disponibilità).*

Dunque, nella prospettiva OCSE solo il *server*, in quanto costituente attrezzatura automatica, può soddisfare i requisiti minimi di fissità e materialità richiesti dal Modello OCSE per essere considerato una sede fisa di affari.

Occorre ora esaminare il terzo requisito della "*basic rule*", ossia lo svolgimento di tutta o parte della propria attività per mezzo della sede fissa di affari, con riferimento alla relazione che intercorre tra il *server* e l'attività dell'impresa non residente. A tal fine occorre distinguere tra ISP e ICP.

Nel caso dell'ISP, l'attività imprenditoriale consiste proprio nell'amministrazione e manutenzione dei *server* – propri e altrui – anche per consentire la visualizzazione

dei siti sulla Rete. Pertanto, è evidente che se il *server* è situato in uno Stato diverso da quello in cui l'ISP è fiscalmente residente, esso costituirà senz'altro una sua stabile organizzazione, potendosi discutere al più dell'entità del reddito loro imputabile ove l'apporto umano al loro funzionamento e i rischi ad essi imputabili siano assai ridotti o al limite nulli (v. *infra*).

Nel caso dell'ICP, occorre invece distinguere a seconda che questi eserciti l'attività commerciale (ad es. vendendo prodotti digitali) avvalendosi di *server* gestiti da un ISP sul quale il suo sito *web* viene ospitato grazie ad un contratto di *web hosting*, oppure utilizzi un sito *web* installato su *server* di sua proprietà, detenuto a titolo di locazione o comunque "*at its disposal*".

Il Commentario ha esaminato le due distinte ipotesi

Nella prima ipotesi, l'OCSE ha ipotizzato che l'ICP che non abbia alcun potere di «controllo» sul *server*, laddove tale espressione viene intesa come comprensiva di una serie di attività che vanno dall'installazione, alla manutenzione, all'aggiornamento *hardware* e *software*, fino al controllo dell'accesso alla Rete.

In tale ipotesi, in base all'assunto (da noi ritenuto erroneo: v. par. 2.1.3) che il sito *web* abbia natura immateriale, si è esclusa l'esistenza di una stabile organizzazione.

In questa fattispecie il sito è utilizzato mediante un contratto di *web hosting* con cui l'ISP ospita sul proprio *server* i dati disposti dell'ICP, che vi ha accesso tramite un *software*. Per l'OCSE, ancorché il compenso corrisposto all'ISP sia in genere commisurato allo spazio occupato dal sito *web* sul *server*, il contratto non attribuirebbe dei diritti di gestione diretta sul *server* o parte di esso, per cui si esclude che esso sia configurabile come sede fissa cui ricollegare una S.O.M.³⁷⁶

In una seconda fattispecie, il Commentario suppone che l'ICP abbia invece il *server* "*at its disposal*", con ciò intendendo il "controllo" nei termini già esposti, a prescindere dal titolo che lo legittima. In questo caso il combinarsi del sito *web* e del *server* nel quadro dell'attività d'impresa potrebbe dar luogo ad una stabile organizzazione dell'ICP.³⁷⁷

³⁷⁶ Cfr. par. 42.3 del Commentario all'art. 5.

³⁷⁷ Si veda C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, *RDT*, 2000, IV, 122 ss., ove anche ampie considerazioni sulla necessità o meno dell'intervento umano.

Il punto è stabilire quando attraverso il *server* si svolga una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa che integri il terzo requisito richiesto dalla *basic rule* per la configurabilità di una SOM.

A tal proposito è possibile individuare due orientamenti.

Secondo una prima tesi è necessario che la transazione sia gestita interamente in via telematica dal *server*, con la raccolta dell'ordine, la conclusione del contratto, il pagamento e la consegna *on-line* della merce.

Questo perché un *server* può costituire stabile organizzazione solo se tramite esso può svolgersi in via automatica un ciclo commerciale completo, come sembrerebbe avvalorare l'art. 5 del Modello OCSE laddove afferma che «*l'attività non può essere qualificata come preparatoria o ausiliaria quando è idonea produrre un reddito proprio*».³⁷⁸

Per la seconda, il momento qualificante dovrebbe individuarsi nella conclusione del contratto «*in rete*».³⁷⁹ Tale impostazione sembra maggiormente idonea a “disinnescare” in chiave antielusiva un'artificiosa frammentazione delle attività d'impresa tra più *server* al fine di impedire la configurabilità di essi come stabili organizzazioni.³⁸⁰

2.2.1 Sulla necessità che il server sia a disposizione dell'ICP come requisito necessario per la configurabilità del server quale S.O.M. dell'ICP. Alcune riflessioni critiche sulla posizione espressa dall'OCSE in ordine all'interpretazione dell'inciso "at its disposal".

Come è noto, la posizione dell'OCSE sulla relazione che deve intercorrere tra il *server* e l'ICP risulta chiaramente espressa al par. 42.3 del commentario all'art. 5:

« [T]he distinction between a web site and the server on which the web site is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the web site. For example, it is common for the web site through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and

³⁷⁸ C. GALLI Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione, in Riv. dir. trib., 2000, IV, pag. 130

³⁷⁹ G. MELIS, Voce «Commercio elettronico», op. cit., in *Digesto online*.

³⁸⁰ Anche se va detto che in base ai criteri previsti dalle *Guidelines OCSE* in tema di transfer price la quota parte del reddito imputabile alla S.O.M. risulta in genere assai limitata (v. *infra*).

data required by the web site, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise (see paragraph 4 above), even if the enterprise has been able to determine that its web site should be hosted on a particular server at a particular location. In such a case, the enterprise does not even have a physical presence at that location since the web site is not tangible. In these cases, the enterprise cannot be considered to have acquired a place of business by virtue of that hosting arrangement. However, if the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met.»

In sostanza, la disponibilità dello spazio sul *server* per l'implementazione del *software* del sito *web* dipende dal tipo di rapporto contrattuale collegato allo spazio che deve essere utilizzato.

L'OCSE ritiene che in alcune fattispecie contrattuali (segnatamente nel caso di *web hosting*) la concessione dello spazio dall'ISP all'ICP per il proprio sito *web* assuma un'importanza secondaria rispetto ai servizi (ad es. di manutenzione e aggiornamento del server) svolti dall'ISP e che l'uso dello spazio del sito *web* è solo un mezzo per esercitare detti servizi.

Senonché, le affermazioni dell'OCSE prestano il fianco ad una serie di critiche di ordine metodologico.

In primo luogo, posto che si ritiene necessario fare riferimento al tipo di accordo che è intercorso tra l'ICP e l'ISP, si dovrebbe coerentemente distinguere tra le fattispecie contrattuali in cui l'uso dello spazio costituisce effettivamente l'oggetto principale del contratto da quelle in cui l'uso di tale spazio è solo complementare ad altre finalità, ma a ciò nel testo dell'organizzazione non è fatto alcun cenno.

In secondo luogo, la *basic rule* della stabile organizzazione si focalizza su criteri di natura fattuale che dovrebbero prescindere dal tipo di accordo adottato dalle parti, mentre nel caso di specie gli aspetti negoziali (che, tra l'altro, sotto il profilo della causa civilistica si prestano a valutazioni tutt'altro che nette)³⁸¹ vengono

³⁸¹ A tale proposito, basta osservare – ad esempio – che una parte della dottrina ritiene che il contratto di accesso alla Rete con cui un *provider* si impegna a concedere la connessione ad Internet è identificabile con l'appalto di servizi, mentre quello di *hosting* si identifica proprio nella

enfattizzati e considerati elementi determinanti per stabilire se sia configurabile o meno una stabile organizzazione: il *web hosting* preclude la disponibilità del *server* e dunque la configurabilità della stabile organizzazione mentre la detenzione del *server* a titolo di locazione la rende possibile. In realtà, sarebbe agevole ribattere che la situazione che si verifica quando viene concessa la disponibilità di uno spazio fisico sul *server* per l'implementazione del sito *web* con il *web hosting* non differisca – *mutatis mutandis* – da quella di una società che prenota una camera d'albergo di volta in volta, a seconda della disponibilità del momento. Ove si segua un approccio di tipo fattuale, sostanzialistico, si dovrebbe convenire sul fatto che se la società prende in affitto regolarmente una camera d'albergo e l'albergo assegna regolarmente la stessa camera alla società, si è in presenza di una situazione che – a prescindere dal *nomen iuris* del rapporto contrattuale sottostante – non differisce da quella in cui una società per lo stesso arco di tempo prende in locazione una stanza per svolgervi la propria attività d'impresa o dal caso dell'ICP cui l'ISP assegna su un suo *server* lo spazio per un sito *web* senza soluzione di continuità per un apprezzabile lasso di tempo.³⁸²

In effetti, il tema finisce per legarsi a quello del requisito della fissità della stabile organizzazione. Non è agevole scorgere le ragioni per cui, nel caso di specie, l'OCSE si discosti dall'idea espressa al par. 5.2 del Commentario dell'art. 5, che individua l'essenza della fissità della sede della stabile organizzazione nel luogo che costituisce un insieme coerente dal punto di vista commerciale e geografico in relazione ad un particolare tipo di attività e che ammette che con tale nozione sia compatibile un qualche spostamento all'interno dell'area di un dato ambito geografico che costituisca comunque un'unità dal punto di vista economico.

Tra l'altro, in tale occasione l'OCSE ha ritenuto che la fissità sia riscontrabile nel c.d. "office hotel" (in cui una società di servizi dia in affitto regolarmente uffici diversi) che nel banco vendita di un commerciante in uno spazio aperto adibito a fiera, ipotesi per molti versi assimilabili a quella del sito web (cui corrisponde il nome a dominio) i cui dati "fisici" (lo si ribadisce) necessari per

locazione di spazio virtuale presso i propri *server* collegati alla Rete. Cfr. F. SARZANA DI SANT'IPPOLITO, *Contratti di Internet e del commercio elettronico*, Milano, 2001, pag. 65.

³⁸² Cfr. A. CARIDI, *Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I – The Physical PE Notion*, in *European Taxation*, n. 1 del 2003, pag. 12.

l'implementazione e la visualizzazione in rete sono contenuti in un *server* oggetto del contratto di web hosting tra l'ISP e l'ICP, dati potrebbero essere anche spostati da un *server* all'altro di una medesima *server farm*, gestita dallo stesso ISP ed ubicata nel medesimo Stato.

Le considerazioni critiche sin qui effettuate evidenziano una volta di più, ove ne fosse bisogno, che i tradizionali concetti spaziali e sensoriali con cui viene percepita la presenza della stabile organizzazione spesso finiscono per stridere con i profili economico-sostanziale, causando due ordini di equivoci.

Il primo è quello di confondere tra la realtà immateriale con quella "digitalizzata", ossia tra la creazione intellettuale (il carattere distintivo di un bene o creativo un'opera dell'ingegno) con la sua estrinsecazione, che non può che essere fisica. Da ciò la confusione tra il *software*, che al pari del marchio dell'impresa ICP è una creazione immateriale riconducibile al *genus* della proprietà intellettuale e il sito *web*, dotato di materialità in quanto costituito da elementi fisici di natura elettrica concatenati in sequenze prestabilite di *byte* che viaggiano attraverso i canali telematici che collegano il server ai PC e che si estrinseca nelle *web pages* visualizzate dall'utente. A ben vedere, la stessa definizione di "pagine *web*" indica che in questo caso i dati forniti in forma di impulsi elettrici binari e che costituiscono il sito non sono altro che una rappresentazione fisica di informazioni provenienti dall'ICP con un mezzo diverso da quello cartaceo.

Il che ci porta al secondo equivoco, ossia quello consistente nel considerare "immateriale" ciò "*que tangi non possunt*", quasi che un elemento della esperienza fisica sia materiale solo quando può essere "toccato con mano", con ciò trascurando il fatto che la realtà consta di elementi (o se si preferisce: energie) controllabili dall'uomo e suscettibili di dare un'utilità (come le forze elettriche utilizzate nell'ambito delle trasmissioni telematiche di dati e beni digitali o digitalizzati) che non possono essere percepiti con alcuni sensi (come quello tattile).

Certo, le conclusioni raggiunte non vanno enfatizzate poiché da un lato, il centro dell'analisi permane la ricerca di un "*reasonable link*" con gli Stati di residenza e della fonte e dall'altro, una volta rilevata l'esistenza della stabile organizzazione, occorre pur sempre verificare quanta parte del reddito prodotto le può essere

attribuito, facendo riferimento al ben più pregnante profilo dei processi decisionali (umani) e dei rischi imputabili all'entità in discorso.

L'altra riflessione attiene invece alla fissità.

L'agevole spostamento dei server che ospitano i dati del sito web dell'ICP da una giurisdizione fiscale all'altra comporta che il requisito della stabilità temporale e fisica sia seriamente compromesso e ciò proprio contravvenendo quella certezza del diritto solennemente affermata dall'OCSE nella nota conferenza di Ottawa (vedi cap. II).

A ciò si aggiunge la facilità con cui è possibile operare una frammentazione del ciclo commerciale completo con la semplice dislocazione di server specializzati in una singola fase del processo produttivo digitale (raccolta degli ordini, spedizione telematica del bene digitale o digitalizzato e incasso del corrispettivo) in Stati diversi senza costi apprezzabili rispetto ad un'impresa "bricks and mortar".

Conclusivamente, emerge l'insoddisfazione che genera l'adozione di criteri discretivi come quello della "materialità" quando si entra in contatto con la realtà (fisica) digitale. Il che, a ben vedere, porta ad interrogarsi sull'opportunità di percorrere strade alternative a quelle rassicuranti (ma probabilmente inadeguate) di un mero *restyling* della nozione di stabile organizzazione (e di cui è dato conto al capitolo II).

La riflessione sull'infondatezza della tesi che ricostruisce il sito *web* (rectius: il complesso di elementi di cui si compone anche il sito *web*) come un'entità immateriale evidenzia come il problema della ripartizione della potestà impositiva nell'ambito del commercio telematico forse richiede un approccio in parte svincolato da requisiti individuati in un'epoca in cui la presenza fisica in un luogo per gestire e fare affari era pressoché indifferibile e la mobilità delle risorse umane e materiali rara, assai più lenta e facilmente monitorabile.

2.3 L'eventuale configurabilità dell'ISP come S.O.P. dell'ICP. Le più recenti tendenze nella gestione aziendale dei gruppi multinazionali: la gestione in outsourcing e la configurabilità del server come S.O.M.

Dopo aver impostato nei termini esaminati il tema della stabile organizzazione materiale nel commercio elettronico, il Commentario ha verificato se ed entro

quali termini sia configurabile una stabile organizzazione personale nel quadro dell'*e-commerce*.

Con riferimento alla c.d. «*agent clause*», prevista all'art. 5, par. 5 del Modello OCSE, avente ad oggetto le persone che svolgono delle attività per conto dell'impresa non residente, disponendo ed esercitando abitualmente il potere di concludere contratti che vincolano quest'ultima), l'OCSE si è chiesta se l'ISP sia configurabile come stabile organizzazione personale dell'ICP.

La risposta negativa è stata motivata dal fatto che per il Modello OCSE lo svolgimento dell'attività economica dell'impresa estera deve avvenire per il tramite di una persona e che abbia ed eserciti abitualmente il potere di concludere contratti a nome dell'impresa estera, mentre il server non costituisce una «persona» nel senso individuato dal Modello e i contratti non sono conclusi tramite l'ISP ma per il tramite del sito web.³⁸³

Infine, l'OCSE ha osservato che non è escluso che un *provider* di servizi di Internet possa costituire «agente dipendente» di una società che offre nel territorio dello Stato attraverso il *provider* i propri servizi. In tal caso l'ISP potrebbe essere la stabile organizzazione dell'impresa non residente ai sensi dell'art. 5, paragrafo 5, del modello convenzionale OCSE. Tuttavia, si è giustamente rilevato come la fattispecie possa presentarsi assai raramente, poiché l'ISP – almeno nella prassi commerciale – non è legittimato a concludere contratti per conto dell'impresa non residente. Meno remota è la possibilità che l'ISP ricada nella figura dell' «agente indipendente» visto che il *server* ospita numerosi siti *web* non tutti necessariamente riconducibili alla medesima impresa.³⁸⁴ Il che implica che l'ISP abbia il potere di concludere abitualmente contratti per conto dell'impresa non residente e non agisca nel quadro ordinario della propria attività.

Occorre infine dar conto delle nuove tendenze di gestione aziendale dei gruppi multinazionali (non considerate dal Commentario) al fine di verificare quali conseguenze possono scaturirne ai fini dell'imposizione diretta.

Sviluppando ulteriormente le riflessioni svolte in ambito OCSE sulla relazione intercorrente tra l'attività di "*web hosting*" dell'ISP (o dell'impresa che svolge

³⁸³La posizione suesposta risulta recepita nei paragrafi da 42.1 a 42.10 al Commentario all'art. 5 del Modello OCSE.

³⁸⁴In tal senso, sostanzialmente, il punto 42.10 del Commentario OCSE all'articolo 5.

sostanzialmente una funzione equiparabile a quella dell'ISP) e l'ICP, è interessante esaminare una fattispecie che assume sempre maggiore rilevanza nella fornitura di servizi informatici tra imprese. Ci riferiamo al caso in cui la società che fornisce i servizi di gestione e/o manutenzione delle attività del *server* e quella cliente appartengano allo stesso gruppo multinazionale e stipulino un contratto di *outsourcing* con cui la prima (*outsourcer*) si obbliga a gestire in via esclusiva i citati servizi della seconda (*outsourcee*), operando il più delle volte su *server* di proprietà della prima. Come è stato osservato dalla più recente dottrina che studia il diritto dell'informatica «*i rapporti con l'azienda esterna (c.d. outsourcer) non sono più quelli tradizionali, poiché la delicatezza della gestione esterna in settori sicuramente strategici impone che spesso il contratto sia stipulato tra imprese dello stesso gruppo societario o da una società controllata della stessa azienda outsourcee (...) per evitare ingerenze e possibili manipolazioni dall'esterno*».³⁸⁵ Pertanto, spesso «*nella società outsourcer v'è la partecipazione societaria o il totale controllo dell'azienda outsourcee, o perché l'attività viene svolta da una società creata ad hoc da una capogruppo per accentrare in questo settore i costi comuni di tutte le società controllate e collegate*».³⁸⁶ In questo caso, benché l'*outsourcee* controlli totalitariamente la società *outsourcer* ed abbia in genere la proprietà dei *server* affidati a quest'ultima, la netta scissione tra le attività di sviluppo, gestione e controllo svolta dall' *outsourcer* (svolte con un ampio grado di autonomia che è voluta dalle parti perché funzionale all'esternalizzazione della gestione di tali servizi a terzi e alla concentrazione delle *outsourcees* sul *core business*) e il titolo giuridico dell'*outsourcee* porterebbero a ritenere che i *server* non siano "a disposizione" di quest'ultima. Pertanto, se ne dovrebbe desumere che quand'anche tramite tali *server* la società *outsourcee* svolga un ciclo commerciale completo, essi non sarebbero comunque configurabili come sue S.O.M. Ciò dimostra, ancora una volta, come la rigida distinzione fatta dall'OCSE tra la disponibilità del *server* a titolo di proprietà da parte dell'ICP e l'assenza di tale disponibilità quando manca la proprietà (o la locazione da parte dell'ISP) non

³⁸⁵ Cfr. D. VALENTINO, *La fornitura di servizi informatici e l'informatizzazione delle imprese*, in AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, D. Valentino (a cura di), Napoli, 2011, pag. 246.

³⁸⁶ D. VALENTINO, loc. cit.

risponda alla realtà fattuale e dia un quadro eccessivamente semplificato dei rapporti tra ISP e ICP.

Per contro, se tali *server* sono situati in uno Stato diverso da quello in cui ha la residenza fiscale l'*outsourcer*, potrebbero essere ritenuti S.O.M. di quest'ultima perché il titolo contrattuale – che è di mera detenzione in base ad un contratto di sviluppo, gestione e controllo delle attività informatiche – è comunque idoneo a consentire a tale impresa lo svolgimento della sua principale attività, che è appunto la gestione e l'ottimizzazione delle attività dei server altrui. *Last but not least*, l'*outsourcer* non sarebbe configurabile come agente dipendente dell'*outsourcee* in relazione alle transazioni telematiche concluse grazie ai siti web caricati sui server di proprietà dell'*outsourcee* che amministra.

L'*outsourcer* è infatti priva del potere di concludere contratti per conto di quest'ultima e – in ogni caso – i contratti eventualmente conclusi in via telematica tramite i siti web "caricati" sui server che amministra e che sono di proprietà dell'*outsourcer* sarebbero comunque direttamente imputabili alla società *outsourcee*.

3. *La verifica che l'attività svolta tramite la sede fissa di affari non abbia natura preparatoria o ausiliaria. Le ipotesi in cui non è riscontrabile una stabile organizzazione nell'ambito dell'e-commerce.*

Verificata l'esistenza degli elementi costitutivi della stabile organizzazione alla luce di quanto stabilito in via generale dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, occorre ora verificare quando lo svolgimento di attività rientranti nell'ambito dell'e-commerce abbia natura meramente ausiliaria o preparatoria. Esclusa la "materialità" del sito *web* e dunque la sua idoneità a costituire stabile organizzazione, l'OCSE ha ristretto la sua verifica alla tipologia di operazioni svolte tramite un *server*.

Il commentario al paragrafo 4 del citato art. 5³⁸⁷ individua esplicitamente (ed in via meramente esemplificativa) come ausiliarie o preparatorie le attività finalizzate a consentire tecnicamente la comunicazione tra fornitori e clienti, la pubblicità di beni o servizi, la trasmissione di informazioni tramite un *server* "gemellato" per finalità di sicurezza ed efficienza, la raccolta di dati di mercato per le società e la fornitura di informazioni. Si è osservato che l'elencazione si

³⁸⁷ Cfr. punto 42.7 del Commentario all'articolo 5

incentra pressoché soltanto sulle attività proprie dell'ICP, e poiché nel documento OCSE si esclude che l'ICP abbia una stabile organizzazione in uno Stato per il mero fatto di avere concluso un contratto di *web hosting* con un ISP situato in detto Stato, se ne è dedotto che l'elencazione acquista rilievo solo quando l'ICP ha anche il controllo della gestione del *server* (a titolo di proprietà o locazione).³⁸⁸

Tra le attività che non hanno natura preparatoria ed ausiliaria vengono fatte rientrare non solo quelle che costituiscono una parte essenziale e significativa dell'attività d'impresa nel suo insieme (come nel caso già prospettato del *server* per l'ISP), ma anche lo svolgimento tramite il *server* di funzioni chiave, ossia di funzioni che assumono un ruolo così centrale per la società che – ove si verificassero le condizioni viste in precedenza che potrebbero qualificare il *server* come una base fissa d'affari – potrebbe presumersi l'esistenza della stabile organizzazione.³⁸⁹

Si è tuttavia osservato che non è agevole individuare le "funzioni chiave", come attesta il fatto che alcuni Stati ritengono rientri sempre tra esse la vendita svolte attraverso un *server*, mentre altri, basandosi sulle modifiche apportate all'articolo 12 del modello OCSE in tema di *software* sostengono che il mezzo di comunicazione utilizzato nella vendita – telematico o meno – non dovrebbe influire sulle modalità di tassazione. In particolare, la stabile organizzazione sorgerebbe solo se l'intera transazione (dal momento della conclusione del contratto sino al pagamento e alla consegna del bene, costituito da *software*, testi, brani musicali, filmati, ecc.) fosse gestita interamente e in modo automatico dal medesimo *server*, il che si realizza solo nel commercio *on line*.³⁹⁰

Vero è che questo profilo è intimamente collegato alla tesi che si abbraccia quando si definisce il terzo requisito della *basic rule*, ossia l'individuazione dell'attività d'impresa che se svolta attraverso una sede fissa di affari ne costituisce parte essenziale, e che oscilla tra coloro che ritengono sia necessario integrare un

³⁸⁸C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in Riv. dir. trib., 2000, IV, pag. 129.

³⁸⁹ Si veda il punto 42.8 del Commentario.

³⁹⁰ Cfr W. KESSLER - M. PETER, *Erosione del principio della stabile organizzazione mediante il commercio elettronico*, in Fiscalia, n. 4 del 2000, pag. 396.

ciclo commerciale completo³⁹¹ a quelli che invece ritengono che è stabile organizzazione anche un mero centro di costo,³⁹² passando per la tesi intermedia che ritiene sufficiente – ad esempio – la conclusione del contratto di vendita di prodotti digitali in Rete.³⁹³

Qualunque sia la tesi che si intenda seguire, non è chi non veda che quella da ultimo citata abbia il pregio di ridurre i casi di operazioni strumentalmente volte ad evitare la configurabilità di una stabile organizzazione attraverso la "frammentazione" delle fasi in cui si articola il ciclo commerciale.³⁹⁴

Un profilo che assume particolare rilevanza nell'ambito del commercio elettronico è la configurabilità come stabile organizzazione del *server* in cui sono immagazzinati dati da parte di un'impresa che abbia ad oggetto la «vendita di informazioni». A tal proposito, il Dipartimento del Tesoro americano³⁹⁵ rilevò l'utilità di un riesame del trattamento di attività commerciali in sede convenzionale per verificare se questa fattispecie potesse rientrare nella *negative list* (i.e. nei casi in cui si ritiene non si realizzi un'attività che da luogo ad una

³⁹¹ Cfr. C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, in banca dati *Dejure*.

³⁹² In tal senso ci sembra si pronuncino P. PISTONE, *Stabile organizzazione ed esistenza di società figlia residente*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, pag. 372, per il quale (pag. 374) nulla impedisce che il non residente svolga i propri affari direttamente ed abbia "«nel territorio italiano una sede che per lui è solo fonte di spese, ma che egli utilizza come punto di appoggio per la conclusione delle proprie attività produttive». Il che, a ben vedere, esclude che la stabile organizzazione debba caratterizzarsi per il requisito della produttività.

³⁹³ Questa è, ad esempio, l'opinione espressa da E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo t.u.i.r.*, in *Rass. trib.*, n. 5 del 2004, pag. 1597 ss (in banca dati *fisconline*), ancorché con riferimento al caso specifico del comma 5 dell'art. 162 del t.u.i.r. Nello stesso senso G. MELIS, voce «commercio elettronico» (diritto tributario), *op. cit.* e A.M. GAFFURI, *La stabile organizzazione nella nuova Ires*, in G. Marino (a cura di), *La nuova imposta sul reddito delle società*, Milano, 2004, *op. cit.*, pag. 295, in cui questi ritiene che possa costituire SOM il *server* impiegato per la realizzazione non di tutte ma (solo) di una o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa proprietaria o di un altro operatore economico che abbia acquisito il diritto di sfruttare le prestazioni del *server* installandovi un sito *web*.

³⁹⁴ Sul punto cfr. C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, pag. 131, il quale osserva che qualora un *content provider* che provvede alla diretta gestione del *server* ripartisse le attività che costituiscono un ciclo commerciale completo fra più *server* (tutti direttamente gestiti) localizzati in Stati diversi, sarebbe agevole evitare che in ognuno di tali Stati sia configurabile una stabile organizzazione (ove si utilizzasse un solo *server*).

³⁹⁵ Department of Treasury - Office of Tax Policy, *Selected Tax Policy Implication of Electronic Commerce* del 22 novembre 1996, § 7.2.3.1.

stabile organizzazione) posto che quest'ultima include «l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci».³⁹⁶

Per un'impresa che vende informazioni invece di beni fisici, il *server* dovrebbe essere considerato alla stessa stregua di un deposito,³⁹⁷ avendo cura – tuttavia – di distinguere a seconda che il *data base* informatico disponga o meno di un sistema di ricerca facilitato dei dati (quando ad esempio il cliente può selezionare i contenuti del database), posto che solo in caso negativo potrà essere considerato come «mantenuto ai soli fini di stoccaggio, esposizione e consegna».³⁹⁸

In effetti, la posizione espressa nel Commentario all'art. 5 è in linea con l'idea secondo cui occorre verificare se la raccolta di informazioni sia o meno parte essenziale dell'attività dell'impresa non residente, poiché in tal caso il concorso dei residui elementi costitutivi della basic rule consente di individuare nel caso di specie una stabile organizzazione.³⁹⁹

E' stata avanzata la tesi che sia configurabile una stabile organizzazione qualora l'attività esercitata nel territorio dello Stato non abbia natura ausiliaria e il *server* sia di proprietà dell'impresa non residente.⁴⁰⁰ In realtà, occorre pur sempre individuare l'oggetto dell'attività svolta dall'impresa non residente nello Stato della fonte e la correlazione di tale attività con quella svolta tramite il *server*.

E' pertanto condivisibile l'orientamento dell'OCSE quando afferma che mentre per un ISP l'utilizzo di un *server* rientra sempre nell'attività principale (poiché si è in presenza di beni che identificano l'oggetto stesso della sua attività d'impresa), per

³⁹⁶ Cfr. US Model Tax Convention, nota 54, articolo 5, § 4(a), nonché OECD *Model Tax Convention*, nota 55, s, § 4(a).

³⁹⁷ Con riferimento alla natura ausiliaria dell'attività consistente in via esclusiva nell'informazione commerciale svolta tramite il *server*, si vedano, J. HOMER - J. OWENS, *Tax and The Web: New Technology, Old Problems*, in *Bulletin of International Fiscal Documentation*, novembre-dicembre 1996, pagg. 516 e ss.; A. YAMANOUCHI, *International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking*, in *Tax Notes International*, Maggio 1997, pagg. 1619 e ss.; J. OWENS, *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, in *Tax Notes International*, Giugno 1997, pagg. 1833 e ss.; J. KILLIUS, *Cross Border Business on the Internet: Income Tax Aspects*, in *FT World Tax Report*, Volume XXV.

³⁹⁸ Questa l'opinione dell'OCSE nel documento *Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, presentato al convegno di Turku dell' 11 novembre 1997, (§ 98).

³⁹⁹ Si leggano il par. 42, punti 42.7, 42.8, 42.9, da cui si evince che il "*gathering market data for the enterprise*" e il "*supplying information*" costituiscono attività ausiliarie se non sono parte essenziale dell'attività d'impresa.

⁴⁰⁰ In tal senso J. OWENS; *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, in *Tax Notes International*, giugno 1997, pagg. 1833 ss. Rileva che possono sorgere alcuni dubbi interpretativi quando il *server* non si limita a fornire informazioni ma acquisisce anche ordini ed invia conferme d'accettazione degli ordini G. MAISTO, *Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, IV, pag. 52.

le altre imprese il suo uso costituirà un'attività preparatoria o ausiliaria se utilizzato solo per ospitarvi un sito tramite il quale siano svolte esclusivamente attività riconducibili alla pubblicità, alla divulgazione di informazioni, all'esposizione del catalogo, mentre dovrà escludersi tale natura ove il *server* sia utilizzato per ospitarvi un sito tramite il quale siano svolte le funzioni tipiche relative alla vendita, ossia la stipula dei contratti, la gestione dei pagamenti e la "consegna" (i.e. la trasmissione telematica) dei prodotti digitali.⁴⁰¹

4. *La stabile organizzazione nel commercio elettronico alla luce del t.u.i.r. L'art. 162, comma 5, del t.u.i.r.*

Ai fini delle imposte sui redditi la nozione di stabile organizzazione è stata positivizzata nel nostro ordinamento tributario dall'art. 1, del d. lgs. n. 344 del 2003, che ha introdotto l'art. 162 del t.u.i.r.

Nel complesso, tale disposizione la definizione elaborata in sede OCSE, anche se non mancano delle peculiarità e delle differenze di non poco momento. In questa sede non è possibile né opportuno esaminare *funditus* la disposizione citata (che per larghe linee è stata peraltro esaminata in precedenza), mentre è importante focalizzare l'attenzione su di un profilo strettamente afferente il tema in esame.

Ci riferiamo al comma 5 dell'art. 162, t.u.i.r., per il quale «*oltre a quanto previsto dal comma 4 [la norma che contiene l'elencazione delle attività preparatorie o ausiliarie: N.d.A.] 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*».

La disposizione citata si connota per il fatto di tradurre in diritto positivo non già una previsione dell'art. 5 del Modello OCSE ma una "guideline" contenuta nel Commentario OCSE come emendato nel 2000.⁴⁰² Il t.u.i.r. limita il suo riferimento "*agli elaboratori elettronici e ai relativi impianti ausiliari*", espressione che viene pacificamente riferita ai *server*.

⁴⁰¹ OCSE, Punto 42.9 del Commentario all'articolo 5.

⁴⁰² Cfr. G. TARDELLA, voce «stabile organizzazione», op. cit. (per le rilevanti conseguenze che ne scaturiscono sul piano interpretativo) ed E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo t.u.i.r.*, in *Rass. trib.*, n. 5 del 2004, pag. 1597 ss (in banca dati *fisconline*).

Dal mancato riferimento al sito *web*, si è anzitutto dedotto che il t.u.i.r. – conformemente a quanto ritenuto dal Commentario all'art. 5 – abbia implicitamente negato che esso possa configurare una stabile organizzazione per l'assenza del requisito della "materialità".⁴⁰³

Come si evince dall' inciso «*Oltre a quanto previsto dal comma 4*»⁴⁰⁴ la disposizione (sulla cui finalità autorevole dottrina ha espresso alcune perplessità)⁴⁰⁵ è costruita come un'ulteriore ipotesi negativa⁴⁰⁶ che si aggiunge all'elencazione esemplificativa di cui al comma 4, diretta ad individuare alcune ipotesi in cui l'attività svolta ha natura preparatoria o ausiliaria (si pensi alla raccolta dei dati da parte dei cc.dd. *mirror server*), per cui non permette la configurazione di una stabile organizzazione.

Inoltre, all'inciso «*di per sé*» si deve plausibilmente attribuire il significato che la stabile organizzazione è riscontrabile solo in presenza di un impiego effettivo del *server* per la realizzazione di una o più fasi essenziali del ciclo operativo da parte dell'impresa che ne abbia la disponibilità (intesa nel senso assai ampio proprio dell'OCSE e visto in precedenza) e che lo sfrutti attraverso un sito *web* ivi installato.⁴⁰⁷

Tale era ad esempio un caso esaminato dal Fisco italiano con riferimento a *server* presenti in Italia su cui un ISP italiano aveva installato siti *web* per conto di un ICP con sede in Francia che aveva la disponibilità degli "*elaboratori elettronici*" su cui erano installati siti *web* che consentivano di scaricare giochi on line a pagamento.⁴⁰⁸ In tale ipotesi la localizzazione del *server* in Italia, la sua

⁴⁰³ Cfr. P. ADONNINO, *Il fronte elettronico della stabile organizzazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 agosto 2003. In questi termini A.M. GAFFURI, op. cit., pag. 294; conf. M. Piazza, op. ult. cit., pag. 159; in generale sui problemi che il commercio elettronico crea con riferimento alla stabile organizzazione, tra gli altri, vd. P. ADONNINO, *Internet/IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, XI, 2003, pag. 7.

⁴⁰⁴ G.B. LOMBARDO - D. CECCARELLI, *L'introduzione di una nozione di stabile organizzazione*, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, op. cit., pag. 95.

⁴⁰⁵ P. ADONNINO, *Il fronte elettronico della stabile organizzazione*, op. cit., che ha anche rilevato come il comma 5 possa apparire pleonastico alla luce dei principi generali della *basic rule*.

⁴⁰⁶ Cfr., ad esempio, A. TOMASSINI A. TORTORA, *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, in *il fisco* n. 28 del 2006, pag. 1-4334, in banca dati *fisconline*.

⁴⁰⁷ A.M. GAFFURI, *La stabile organizzazione nella nuova Ires*, op. cit., pag. 295. In tal senso anche E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo t.u.i.r.*, op. cit. Si chiede invece se sia sufficiente l'astratta attitudine allo svolgimento dell'attività economica o il suo esercizio effettivo P. ADONNINO, *Il fronte elettronico della stabile organizzazione*, op. cit.

⁴⁰⁸ Cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 28 maggio 2007, n. 119/E.

disponibilità da parte dell'ICP e la stabilità spaziale e temporale del *server* consentivano di rinvenire in quest'ultimo un mezzo tramite il quale veniva svolta l'attività tipica dell'impresa, che nella fattispecie consisteva nella vendita di *videogames*.

Pertanto, anche l'esclusione della presenza di una stabile organizzazione quando il *server* si limita a raccogliere e a trasmettere informazioni (dirette alla vendita di beni e servizi) dovrebbe essere rapportata alla verifica dei requisiti previsti dalla *basic rule*.

Pertanto, qualora un'impresa operi nel campo dell'informazione (si pensi alle testate giornalistiche o alle banche dati nei settori dell'editoria specializzata), per cui ha proprio nella attività di raccolta e trasmissione di informazioni il proprio "*core business*" (la parte essenziale e significativa dell'impresa dell'attività d'impresa di cui parla l'OCSE), il *server* dovrebbe costituire comunque una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e, di conseguenza, il comma 5 non dovrebbe essere applicabile alla fattispecie.⁴⁰⁹

Ancora, se il *server* non costituisce di per sé stabile, ciò non esclude che lo stesso, in concorso con altri elementi, possa contribuire alla configurazione di una stabile organizzazione (materiale o personale) nel territorio dello Stato.

In un recente caso, la giurisprudenza di merito ha dedotto l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di una società non residente (in tal caso si trattava di una S.O.P.) dal fatto che la presenza di *server* in Italia, unitamente ad un appropriato *software* mediante il quale erano state strutturate talune fasi aziendali di commercializzazione, consentiva di ipotizzare (limitatamente a tali fasi) la sussistenza di una SOP presso una società italiana facente parte del medesimo gruppo di quella non residente.⁴¹⁰

⁴⁰⁹ E. DELLA VALLE, op. ult. cit.; M. MANCA, *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in "il fisco", n. 48 del 2003, fascicolo n. 1, pag. 7534. V. la sentenza del *Finanzgericht Schleswig-Holstein* del 6 settembre 2001, riportata da R.A. PAPOTTI, *Ancora sulle proposte di modifica al Commentario Ufficiale alla Convenzione-tipo dell'Ocse, il fisco*, 2002, pag. 209, secondo cui un *server* di proprietà di un'impresa residente in Germania e localizzato in Svizzera va considerato stabile organizzazione dell'impresa tedesca perché l'attività esercitata tramite il *server* (il trasporto di informazioni digitalizzate per conto di un'altra società del gruppo, la quale svolgeva attività di *information provider*) costituiva l'attività caratteristica dell'impresa e non già una mera attività preparatoria od ausiliaria.

⁴¹⁰ Cfr. Comm. Trib. Reg. Marche, Sez. II, sentenza n. 44 del 24 giugno 2011 (con nota di F. TUNDO, *Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale*, in *GT Riv. giur. trib.*, n. 10 del 2011, pagg.

Se invece la raccolta dati non è finalizzata alla vendita e non è parte essenziale dell'attività d'impresa, si dovrebbe ricadere in un caso di attività ausiliaria non già ai sensi del comma 5 ma del più generale comma 4.⁴¹¹

Ciò sempre che nella fattispecie la mancanza di un'apprezzabile apporto dell'elemento umano comporti che il *server* sia privo dell'elemento di materialità che integra la nozione di stabile organizzazione,⁴¹² posto che sul punto la disposizione nostrana sembra discostarsi dalle indicazioni espresse in sede OCSE (di cui si è detto in precedenza).⁴¹³

Altro profilo di non semplice soluzione è quello della definizione dei confini entro cui le modalità di esercizio del commercio elettronico tramite il *server* comportano lo svolgimento di un'attività che eccede l'ipotesi negativa di cui al comma 5. In altri termini, occorre chiedersi se l'ipotesi di cui al comma 5 non ricorre solo se si svolge un'attività di commercio elettronico diretto che rappresenti un ciclo commerciale completo se invece la parte essenziale di tale attività esso possa limitarsi ad un momento importante dell'attività come – ad esempio – la stipula del contratto tramite il sito *web* caricato su di esso.

Sul punto non vi è concordia di opinioni, posto che per alcuni non può dar luogo ad una stabile organizzazione l'esercizio del commercio elettronico indiretto,⁴¹⁴ poiché in tal caso per il server transiterebbe soltanto una parte delle attività che invece dovrebbe svolgersi integralmente per via telematica, ponendo in essere lo scambio tra "merce in forma digitale contro il prezzo"⁴¹⁵

901 e seguenti). Nel caso di specie, si è presunta l'esistenza di una stabile organizzazione di un'impresa non residente nel territorio dello Stato per la sussistenza di un *server* situato presso installato la citata società italiana ed utilizzato dalla non residente per gestire gli ordini di acquisto immessi dagli agenti.

⁴¹¹ G. TARDELLA, op. cit.

⁴¹² A. TOMASSINI A. TORTORA, *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, op. cit., per i quali se l'impresa, oltre ad avere la disponibilità del server, mantiene una presenza stabile nel territorio dello Stato in termini di personale necessario per gestire e far funzionare il *server*, i locali e le attrezzature a tale fine utilizzati, l'eccezione non trova applicazione, trattandosi di una stabile organizzazione secondo la definizione generale.

⁴¹³ Si è visto come l'OCSE abbia ritenuto che non sia necessaria la presenza di personale umano che operi direttamente sul server, ai fini della qualificazione di un server come S.O.M. (cfr. Commentario all'art. 5, par. 42.6). Rileva tale scostamento, tra gli altri, DELLA VALLE, op. cit.

⁴¹⁴ Cfr. A. LOVISOLO, *L'evoluzione della definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. Trib. n. 34 del 2004*, pag. 2658 nonché, più diffusamente, A. LOVISOLO, *La forza di attrazione e la determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova Ires*, Milano, 2004, pagg. 69 seguenti.

⁴¹⁵ Cfr. L. HINNEKENS, *Application of permanent establishment and other jurisdictional rules to income taxation of electronic commerce*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via*

Per altri, invece, sussiste una stabile organizzazione non solo quando il *server* posizionato nel territorio dello Stato ospita un sito *web* che offre beni o servizi al pubblico in forma digitalizzata e integralmente attraverso i canali telematici (nelle forme del commercio elettronico diretto), ma anche quando tramite lo stesso è stipulato solo il contratto per l'acquisto del bene o del servizio, purché la consegna della merce avvenga attraverso i canali tradizionali grazie alla presenza di un canale distributivo nel territorio dello Stato (in tal caso verteremmo in un'ipotesi di commercio elettronico indiretto).⁴¹⁶

5. *La stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA. La necessità dell'elemento personale e la nozione di stabile organizzazione ai fini IVA, prevista dal regolamento esecutivo (UE) n. 282 del 2011.*

Si è sin qui valutata la possibilità che un sito web o un server possano, qualora esistano tutti i requisiti richiesti dalla basic rule, configurare una stabile organizzazione nell'ambito delle imposte sui redditi anche qualora difetti la presenza dell'elemento personale. A diversa soluzione deve giungersi nell'ambito del sistema dell'IVA. Va detto che prima che la lacuna fosse colmata dall'art. 11 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282 del 2011,⁴¹⁷ la nozione di centro di

Internet: attualità e prospettive, Torino, 2001, pag. 42; G. CROXATTO, *Commercio elettronico internazionale ed imposte sul reddito: la localizzazione e la residenza alla luce dell'ordinamento italiano*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, op. cit., pag. 111; G.B. LOMBARDO - D. CECCARELLI, *L'introduzione di una definizione di stabile organizzazione*, in R. Lupi (coordinamento a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, 2003, pag. 95, secondo i quali sussiste un'unità operativa allorché nel territorio dello Stato sia localizzato non solo il *server* ma anche il personale tecnico addetto al funzionamento del sito *web*.

⁴¹⁶ In tal senso A.M. GAFFURI, op. cit., pag. 296.

⁴¹⁷ Art. 11 «1. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.

2. Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione:

a) l'articolo 45 della direttiva 2006/112/CE;

b) a decorrere dal 1° gennaio 2013 l'articolo 56, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE;

c) fino al 31 dicembre 2014 l'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE;

d) l'articolo 192 bis della direttiva 2006/112/CE.

attività stabile non era definita né dalla sesta direttiva, né dal d.p.r. n. 633 del 1972.

La mancanza di una definizione normativa ai fini IVA aveva portato parte della dottrina,⁴¹⁸ l'Amministrazione finanziaria⁴¹⁹ e la meno recente giurisprudenza (di legittimità e di merito)⁴²⁰ a ritenere che la nozione di stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore fosse mutuabile da quella elaborata nell'ambito del Modello OCSE, concernente le imposte sui redditi.

3. *Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo».*

⁴¹⁸ Così, ad esempio, M. CERRATO, *La stabile organizzazione nelle imposte dirette e nell'Iva tra irrilevanza del controllo societario e coincidenza con il concetto di centro di attività stabile*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, IV, pag. 207; P. LUDOVICI, *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. dir. trib.", 1998, I, pag. 73; E. FAZZINI, *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995, pag. 91, per il quale «l'assenza di una definizione legislativa della stabile organizzazione ha probabilmente la sua ragion d'essere proprio nella rilevanza che questa assume in relazione al possibile esplicarsi della potestà tributaria di ciascun ordinamento...»; F. TUNDO, *In tema di stabile organizzazione ed Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, pag. 331; A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, Vol. I, pagg. 290 - 291.

⁴¹⁹ Nella prassi amministrativa cfr. Ris. Min., 20 giugno 1987, n. 343504; Ris. Min., 7 dicembre 1991, n° 501504, *Ibid.*

⁴²⁰ In giurisprudenza v. Commissione tributaria centrale, Sez. XIII, 9 marzo 1990, n. 1887; Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. I, 12 settembre 1997, n. 238, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, IV, 106, con nota di P. Adonnino; Commissione tributaria di I grado di Roma, Sez. XVIII, 3 luglio 1991, in *Banca Dati Ipsoa*; Commissione tributaria di I grado di Novara, Sez. III, 1 ottobre 1984, n. 807, *Ibid.*. La Cassazione, sentenza 19 settembre 1990, n. 9580, sembra essersi discostata da tale orientamento, pur evidenziando soltanto che "il concetto di stabile organizzazione, ai fini della soggezione all'Iva di società estere, ha una portata diversa e più ampia di quella di sede secondaria" di cui all'art. 2506 c.c. Per una recente presa di posizione della Cassazione, cfr. sez. tributaria, sentenza n. 9166 del 21 aprile 2011, in cui si è affermato che la nozione di stabile organizzazione va desunta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata però con i requisiti prescritti dall'art. 9 della direttiva n. 77/388/CEE (poi sostituita dalla n. 2006/112/CE) per l'individuazione di un centro di attività stabile che, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di *know how*). Il "centro di attività stabile", secondo l'art. 9, n. 1, della Sesta direttiva, va inteso come "una struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente". Tale concetto di stabile organizzazione "non è incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita, poiché l'autonomia soggettività giuridica non assume rilievo quanto all'imputazione dei rapporti fiscali, per cui non è possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società, ai fini dell'IVA, del ruolo - palese od occulto - di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica". Più in particolare, "l'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria e, come tale, non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della società straniera". Inoltre, si è "escluso che la struttura organizzativa debba essere di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile".

In realtà, la migliore dottrina già da tempo ha rettamente osservato come tale tesi non possa trovare accoglimento per due ordini di ragioni.

La prima ragione risiede nel fatto che l'IVA è un tributo che si fonda su un sistema di applicazione comune che trova il suo quadro di riferimento nelle fonti normative comunitarie (le direttive comunitarie che la disciplinano) e nell'attività di integrazione negativa ed interpretativa svolta dalla Corte di Giustizia dell'UE. Pertanto, a tale quadro normativo ed interpretativo che occorre fare riferimento nell'individuazione delle nozioni necessarie al funzionamento dell'IVA.⁴²¹ A ciò va aggiunto che il Giudice Europeo è costante nell'affermare che le nozioni che assumono rilievo ai fini dell'IVA hanno una loro specifica autonomia e che l'eventuale adozione nel sistema comune d'imposta di nozioni mutate da altri ordinamenti può avvenire solo se ciò non pregiudichi l'esatta applicazione delle direttive comunitarie che disciplinano il tributo.⁴²² La seconda ragione è che se si adottasse ai fini IVA la nozione convenzionale di stabile organizzazione, si dovrebbe fare di volta in volta riferimento alla singola convenzione stipulata tra lo Stato contraente in cui si trova la stabile organizzazione e quello di residenza dell'impresa di cui è parte la stabile. E poiché la nozione di stabile organizzazione (i.e. la sua estensione) stabilita nelle convenzioni (in cui risulta legata ad un'elencazione casistica positiva e ad un'elencazione negativa) di regola differisce da una convenzione all'altra, si finirebbe per applicare norme diverse a identiche fattispecie aventi rilevanza comunitaria, in palese violazione del principio comunitario di non discriminazione.⁴²³ Tutto ciò porta a ritenere che la nozione di

⁴²¹ Sul ruolo delle norme comunitarie e della giurisprudenza della Corte di Giustizia nell'interpretazione delle disposizioni Iva degli ordinamenti degli Stati membri si veda, COMELLI, *Profili teorici dell'Iva comunitaria*, Roma, Ed. Provv., 1996.

⁴²² Sentenza 4 ottobre 1995, causa C-291/92, Armbrrecht, in "Racc.", I, pagg. 2807 e seguenti; *Nederlandse Ondernemingen*, sentenza 1 febbraio 1977, causa 51/76; *Comune di Carpaneto Piacentino*, sentenze 17 ottobre 1989, cause 231/87 e 129/88; *Shipping and Forwarding*, 8 febbraio 1990, C-320/88; *Recaudadores de las Zonas primera y segunda*, sentenza 25 luglio 1991, C-202/90. In dottrina, l'autonomia delle nozioni elaborate in ambito IVA e l'esigenza di garantire l'uniformità di trattamento della disciplina impositiva a livello comunitario è sottolineata, tra gli altri, da P. ADONNINO, *Impact des notions du droit civil sur le regime TVA, Relazione al convegno di Treves del 24-25 ottobre 1996, Accademie de droit europeen de Treves, Un systeme commun de TVA - Quelle strategie?*; F. BOSELLO, *Relazione al convegno di studio su "L'attuazione delle direttive comunitarie in materia tributaria: l'esperienza dell'imposta sul valore aggiunto"*, Bologna 26-27 settembre 1997, pagg. 7 e seguenti; F. GALLO, *Problematiche fiscali della fusione*, in *il fisco*, 1992, pag. 7573.

⁴²³ Per giurisprudenza costante, la discriminazione si realizza applicando norme diverse a situazioni analoghe o la stessa norma a situazioni diverse. V, tra le tante, sentenza, 7 maggio 1998,

stabile organizzazione rilevante ai fini IVA deve essere individuata avendo riguardo ai principi affermati dalla Corte di Giustizia UE, solo parzialmente coincidenti con la nozione convenzionale. In particolare, dalla giurisprudenza del Giudice Europeo emerge che il centro di attività stabile di cui alla direttiva n. 2006/112/CE si connota per la presenza di tre elementi necessari alla sua configurazione: la stabilità (ossia la presenza di un luogo fisso a disposizione del non residente), la presenza di un corredo umano e l'effettuazione di operazioni nel campo di applicazione dell'IVA⁴²⁴ Per la Corte, il riferimento di una prestazione di servizi a un centro di attività diverso dalla sede viene in considerazione solo se in tale centro d'attività è riscontrabile non solo un grado sufficiente di permanenza, ma anche una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, tale da rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi. Dunque, il *discrimen* tra stabile organizzazione risultante dal Modello OCSE e ai fini IVA è la necessità di una presenza umana nella struttura. Emblematica è la sentenza con cui la Corte di Giustizia UE ha escluso che le macchine automatiche per giochi d'azzardo installate a bordo di navi, le quali richiedono una saltuaria

causa, C-390/96, Lease Plan, in "Celex"; sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, in Racc., I, pag. 225, punto 30, nonché se nei casi: Schul, sentenza 5 maggio 1982, causa 15/81, in "Racc.", pag. 1409; Schul II, sentenza 21 maggio 1985, causa 47/84, ibid., pag. 1501; Drexl, sentenza 25 febbraio 1988, causa 299/86, ibid., pag. 1228; Commissione v. Regno di Spagna, sentenza 26 febbraio 1991, causa C-120/86, ibid., I, pag. 651; Commissione v. Repubblica italiana, sentenza 26 febbraio 1991, C-119/89, ibid., pag. 635. Sul tema si vedano, tra gli altri, ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle comunità*, in "Riv. Dir. Fin.", 1993, I, pag. 63; BURGIO, *Doppia imposizione Iva*, in "il fisco", 1987, pagg. 6107 e seguenti; CROXATTO, *Normativa comunitaria e disciplina Iva all'importazione*, in "Dir. Comm. Int.", 1988, pag. 332; FILIPPI, *Mancata esecuzione da parte della Repubblica italiana di una sentenza della Corte di Giustizia che accerta un inadempimento e riflessioni sul principio di non discriminazione*, cit., 1993, II, pag. 435; SACCHETTO, *I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 Cee. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in "Dir. Prat. Trib.", 1984, pag. 499; BRACCIONI, *Ancora sull'Iva all'importazione di beni ceduti da privati nell'ambito comunitario*, ibid., 1987, pag. 423; PORCELLI, *Ancora sulla doppia imposizione Iva all'importazione*, ibid., 1992, II, pag. 561; PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di Iva ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria*, in "Riv. Dir. Trib.", 1997, II, pagg. 799 e seguenti.

⁴²⁴ Cfr., tra le tante, Sentenza, 7 maggio 1998, causa, C-390/96, *Lease Plan*, cit.; 17 luglio 1997, causa C-190/95, *Aro-Lease*, in "Riv. Dir. Trib.", 1997, III, pag. 4, con nota di S. ARMELLA, *Il regime Iva delle operazioni di leasing dei mezzi di trasporto in ambito comunitario*; sentenza 20 febbraio 1997, causa C-260/95, DFDS, in "Racc.", pag. 1005, ma anche in "Riv. Dir. Trib.", 1997, II, pagg. 585 e seguenti, con nota di S. ARMELLA, *Il regime Iva delle agenzie di viaggi*; sentenza 2 maggio 1996, causa C-231/94, FG-Linien, in "Racc.", pagg. 2395 e seguenti; sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, in "Racc.", pagg. 2251 e seguenti. Sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia in ordine alla stabile organizzazione nel sistema dell'Iva cfr. BALDWIN, *Fixed, business and permanent establishments*, in "The Tax Journal", 1997, pagg. 13 e seguenti.

attività di manutenzione, possano costituire un centro di attività stabile, poiché nella fattispecie manca un'apprezzabile e stabile presenza di forza lavoro.⁴²⁵

Ad ogni modo, occorre osservare come il legislatore comunitario abbia oramai positivizzato quanto emerso dalla giurisprudenza comunitaria, poiché con l'art. 11, par. 1 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, si è disposto che «*la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento [il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa: n.d.A.], caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.*».

Resta semmai da stabilire la rilevanza che deve assumere l'apporto umano nel quadro della stabile organizzazione sul piano qualitativo, ossia in relazione all'effettuazione della prestazione di servizi. Come emerge dalla sentenza *ARO Lease BV*,⁴²⁶ il centro di attività stabile deve presentare «*un grado sufficiente di permanenza*» e possedere «*una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate*», il che - come è stato rettamente rilevato - postula la presenza di quella capacità organizzativa minima in assenza della quale le prestazioni medesime non possono ritenersi rese dal centro di attività stabile ma dalla casa madre estera (cfr. punti 16 e 19).⁴²⁷ Ciò è d'altra parte coerente con la funzione che detto istituto svolge nell'IVA, che è quella di localizzare la territorialità delle operazioni, posto che una prestazione effettuata da un «centro di attività stabile» situata in uno Stato renderà l'operazione soggetta all'IVA di quello Stato.

⁴²⁵ Corte di Giustizia UE, sentenza 4 luglio 1985, causa C-168/84, *Berkholz, cit.*, pag. 2263.

⁴²⁶ Sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95, *ARO Lease, cit.*, pag. 4.

⁴²⁷ Pertanto, il requisito organizzativo - dimensionale richiesto dalla giurisprudenza comunitaria deve essere opportunamente adattato alle diverse prestazioni per le quali assume rilievo la stabile organizzazione; da ciò deriva che, ad esempio, non dovrebbe essere ritenuta necessaria una consistente presenza di manodopera in tutte quelle attività a contenuto prevalentemente materiale (come, ad esempio, i servizi di telecomunicazione, le locazioni, eccetera) e corrispondentemente non si dovrebbe richiedere una rilevante organizzazione di mezzi in tutte quelle prestazioni di servizi a contenuto prevalentemente personale (quali, ad esempio: le consulenze, la realizzazione di *software*, eccetera).

Va da sé che l'imprescindibile richiesta dell'elemento umano non consente di configurare in tale ambito una stabile organizzazione completamente automatizzata (come nel caso di un *server* in grado di svolgere un ciclo commerciale completo nell'ambito della commercializzazione di prodotti digitali).

6. *L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel commercio elettronico. L'art. 7, parr. 1 e 2, del modello OCSE secondo il functionally separate entity approach.*⁴²⁸

Fino alla riformulazione intervenuta nel 2010 (v. il documento "*2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*", pubblicato il 22 luglio 2010), l'art. 7, par. 1 del modello OCSE stabiliva sinteticamente che gli utili d'impresa erano imponibili nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione «*soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione*». Il nuovo art. 7 del modello di convenzione rimarca invece maggiormente gli elementi che debbono connotare l'attribuzione di utili alla stabile organizzazione, stabilendo al par. 1 la necessità che essa avvenga conformemente alle disposizioni del (nuovo) par. 2.

A sua volta, il par. 2 stabilisce che gli utili attribuibili in ciascuno Stato contraente alla stabile organizzazione ai fini degli artt. 23A e 23B sono quelli che ci si aspetterebbe che fossero conseguiti in transazioni con altre parti dell'impresa come se si trattasse di un'impresa distinta e indipendente nell'esercizio della stessa attività o di un'attività simile in condizioni identiche o simili «*taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise*

⁴²⁸ Si veda il «*Discussion Draft on Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions, prepared by the Business Profit TAG*», reperibile sul sito www.oecd.org. Sul punto, Galli, *Primi orientamenti dell'Ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, *RDT*, 2001, IV, 79 ss.; De Ruvo - Broggi - La Candia, *La fiscalità del commercio elettronico*, *F*, 2003, n. 12, fasc. 1, 1816 ss. Per un ulteriore approfondimento delle interpretazioni dell'art. 7 e, in generale, sull'attribuzione di utili ad una stabile organizzazione, si vedano K. VÖGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, 1997, 428 ss.; I. J.J. BRUGGERS, *Taxation and supervision of branches of multinational banks*, 1991, IBFD Publications, 407 ss.; H. BECKER, *The determination of income of a permanent establishment or branch*, in *Intertax*, gennaio 1989. Per un'analisi comparativistica sull'applicazione del principio del prezzo di libera concorrenza alle "operazioni" tra casa madre e stabile organizzazione si vedano *International Transfer Pricing Journal*, IBFD Publications, nn. 1 e 2, 1996.

*through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise».*⁴²⁹

La modifica intervenuta rimarca, ove ve ne fosse bisogno, una scelta oramai consolidata dell'OCSE tra le due opzioni in astratto percorribili nell'approcciare il problema dell'individuazione degli utili d'impresa spettanti alla stabile: l'adozione del "*functionally separate entity approach*"⁴³⁰ in luogo del "*relevant business activity approach*". Quest'ultimo implica che i profitti siano imputati alla specifica attività produttiva e/o commerciale in relazione alla quale la stabile organizzazione ha un qualche ruolo attivo. Pertanto, i componenti positivi o negativi conseguiti dall'impresa nello svolgimento di altre attività dovrebbero influenzare positivamente o negativamente il margine di profitto attribuibile alla stabile organizzazione. L'imputazione dei profitti avverrà nel momento in cui l'impresa, nel suo insieme, consegue un margine di profitto grazie transazione con terzi o con parti correlate. L'applicazione di questo criterio comporta diverse difficoltà, che possono sostanzialmente ricondursi a tre profili. Il primo concerne la definizione di "attività rilevante" che può – a seconda dei casi – essere intesa in senso restrittiva come funzione svolta dalla stabile organizzazione o in senso estensivo se riferita ad una linea di prodotto. Il secondo attiene alla valutazione temporale del profitto imputabile alla stabile organizzazione, che potrebbe essere riferito al singolo periodo di imposta o invece ad un arco temporale più ampio. Il terzo, infine, riguarda i limiti dell'esercizio della potestà

⁴²⁹ Art. 7 « 1. *Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.*

2. *For the purposes of this Article and Article [23 A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.*

(...). Il nuovo testo con le modifiche apportate al commentario è contenuto nel "2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment", pubblicato il 22 luglio 2010. In pari data è stato pubblicato il documento "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", che tiene conto delle modifiche apportate al modello di convenzione e delle modifiche al commentario. Per una prima lettura della nuova versione *basic rule* anche alla luce delle *guidelines* OCSE in tema di *transfer pricing* pubblicate a luglio 2010, cfr. P.VALENTE, *Transfer Pricing: l'applicazione del principio di libera concorrenza alle operazioni di riorganizzazione*, in il fisco n. 41 del 2010, pag. 4655 e seguenti.

impositiva in relazione a margini lordi, margini netti o, separatamente, ai profitti e alle spese. L'opinabilità dei criteri citati, che ingenera un notevole grado d'incertezza ed è suscettibile di sfociare in fenomeni di doppia tassazione (e, seppure più raramente, di casi di assenza di tassazione), unitamente al fatto che diversi Stati OCSE (che applicavano tale approccio) erano disponibili a cambiare metodologia ritenendo che il (vecchio) par. 1 fosse formulato in modo tale da richiederne l'applicazione,⁴³¹ aveva indotto l'organizzazione internazionale citata ad optare sin dagli anni '90 per il "*functionally separate entity approach*". Esso postula che i profitti che debbono essere attribuiti alla stabile organizzazione sono solo e soltanto quelli che quest'ultima avrebbe conseguito svolgendo le stesse funzioni, in condizioni uguali o simili, ove si fosse trattato di un'impresa indipendente. Da questa impostazione discende che può essere attribuito un margine di profitto alla stabile organizzazione anche se l'impresa nel suo complesso non ha ancora conseguito alcun utile, poiché l'imputazione del margine avverrà quando sarà effettuata la transazione imputabile alla stabile organizzazione.⁴³² Si tratta dell'approccio ritenuto maggiormente rispondente all'assimilazione della stabile organizzazione ad una impresa separata, e pertanto più indicato al fine di consentire l'applicazione del principio del prezzo della libera concorrenza sancito dall'art. 9 del Modello OCSE. Per l'Organizzazione internazionale i criteri individuati nel documento del 2010, contenente le *Directive in materia di prezzi di trasferimento* nei rapporti infra-gruppo vadano utilizzati per analogia ai fini dell'applicazione del principio *at arm's length* contenuto all'art. 7, par. 2 del modello di convenzione OCSE anche per la determinazione del

⁴³¹ Cfr. M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, pag. 1186, che riferisce, inoltre, come la maggior parte degli Stati avesse ritenuto più agevole adottare il secondo approccio, e che essi sarebbero stati disposti a farlo se si fosse potuto raccogliere un largo consenso su tale metodologia. Cfr. anche Confederation Fiscale Européenne, *Questions arising in relation to OECD's discussion draft on the attribution of profits to permanent establishments*. P. TOGNOLO, *La stabile organizzazione*, "Il Sole 24 Ore", 2004, pagg. 159 e ss.; F. BENDOTTI, *Il rapporto OCSE in materia di determinazione dei redditi della stabile organi* in "*Fiscalità internazionale*", luglio - agosto 2003, pag. 260 e 85.

⁴³² Alla luce di tale risultato, già allora il gruppo di studio OCSE adottò per le proprie ipotesi di lavoro (*working hypothesis*) il *functionally separate e approach*, di agevole applicazione e più coerente con il principio del valore normale individuato all'art. 9 del modello convenzionale, anche per verificare se è possibile utilizzarlo nella generalità dei casi come metodo standard. D'altra parte, si tratta del metodo che presenta maggiori affinità con l'analisi funzionale raccomandata dai principi OCSE sul *transfer pricing* del 1995.

reddito delle stabili organizzazioni.⁴³³ Ciò postula un'analisi articolata in due fasi. La prima si concreta in un'*analisi funzionale*, che consiste nell'individuazione delle attività svolte dall'impresa nel suo complesso e di quelle attribuibili alla stabile organizzazione, oltre all'identificazione economica dei beni utilizzati, quale ne sia il titolo, e dei rischi assunti dalla stabile organizzazione (in quanto connessi alle funzioni da essa svolte). Per questa via si procede all'identificazione delle caratteristiche dell' «impresa indipendente». Detto diversamente, con l'analisi funzionale si tenta di correlare i margini di profitto alla "resa" delle funzioni svolte dalla stabile organizzazione, funzioni che vengono equiparate alle attività.⁴³⁴ La seconda fase consiste nell'*analisi di comparabilità*, in cui si procede all'individuazione degli utili attribuibili ai sensi dell'art. 7, par. 2 del Modello OCSE in quanto «sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce stabile organizzazione». Tale comparazione va fatta sia per le operazioni poste in essere dalla stabile organizzazione con soggetti terzi, sia per quelle poste in essere con la casa madre. Circa queste ultime, l'analisi di comparabilità postula l'identificazione delle operazioni — ossia degli atti che si sostanziano in eventi reali ed identificabili (come, ad es., il trasferimento fisico di merci, la fornitura di servizi, l'utilizzo di beni immateriali, il trasferimento di risorse finanziarie)—da cui deriva un effettivo trasferimento di rischi, e si conclude con l'attribuzione di un prezzo di trasferimento secondo le *Guidelines* dell'OCSE del 2010⁴³⁵

⁴³³ Cfr. *Attribution of profit*, cit., par. 39-42. Cfr. anche M. PIAZZA – P. TOGNOLO, *Stabili organizzazioni nel mirino OCSE*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 maggio 2001; D. BERGAMI, *Quanto guadagnano le stabili organizzazioni?*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 12 del 2001, pagg. 16-20. L'OCSE ha confermato il suo orientamento anche nel Final Report del TGA del 2003, intitolato "Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for e-commerce?", pag. 8, par. 21 («... Each branch or subsidiary that is part of a multinational enterprise is therefore treated separately for purposes of the computation of profits under tax treaties, with the important proviso that, for purposes of determining the profits of each such branch or subsidiary, the conditions (i.e. primarily the price) of intra-group transactions may be readjusted to reflect those that would prevail between independent enterprises (the arm's length principle)... »).

⁴³⁴ Si tratta, quindi, di analizzare le attività svolte dalla stabile a favore di terze parti e quelle svolte in altre giurisdizioni a favore della prima, di considerare i beni utilizzati dalla stabile senza riferimento alla loro proprietà legale o al loro appostamento contabile e di individuare ed attribuire i rischi relativi alle attività svolte dalla stabile organizzazione.

⁴³⁵ In altri termini, nella fase di comparabilità, rilevata l'esistenza di una transazione, le si applicano i metodi OCSE per l'attribuzione di un profitto (tradizionali ed alternati vi, secondo l'ordine consueto) e si effettua la comparazione della transazione analizzata con transazioni tra imprese

6.1. La disciplina dei prezzi di trasferimento nell'e-commerce. La casistica sviluppata dall'OCSE. L'imputabilità dei beni immateriali alla stabile organizzazione nel documento OCSE sul transfer price del 2010 e il tema dell'assenza di un centro decisionale autonomo nella stabile organizzazione completamente automatizzata.

Nel 1998, il Comitato per gli Affari Fiscali (CFA) dell'OCSE presentò una bozza di discussione sulla tassazione nell'ambito del Commercio Elettronico, rilevando come il fenomeno dell'e-commerce potesse rendere assai più frequenti alcuni tra i più complicati problemi che pongono i prezzi di trasferimento, posto che la velocità di trasmissione di informazioni (che avviene sostanzialmente in tempo reale) e l'eliminazione di barriere fisiche che connotano viceversa la *old economy* avrebbero potuto rendere assai più difficile l'individuazione, la qualificazione, la quantificazione e la verifica delle transazioni *cross border*.⁴³⁶

Ancorché concettualmente i problemi che si pongono in tale ambito non differiscano in via di principio da quelli della *old economy*, l'e-commerce che si svolge su reti aperte (*internet in primis*) e lo sviluppo delle reti telematiche chiuse (*intranet*) nell'ambito delle imprese multinazionali ha sollecitato le organizzazioni internazionali a verificare se la gestione di tale segmento di attività economica possa avvenire in modo adeguato con la metodologia di *transfer pricing* già utilizzata in altri ambiti.

indipendenti. Quest'ultima analisi, a sua volta, richiede l'identificazione dei beni materiali ed immateriali utilizzati direttamente o indirettamente dalla stabile, dei servizi interni prestati dalla sede principale alla stabile o viceversa, del capitale di rischio ritenuto adeguato alle esigenze della SO e dei documenti che la SO, in linea con le *Guidelines OCSE come modificate nel 2010*, deve avere a disposizione. Per le *Direttive in materia di prezzi di trasferimento* (v. in particolare il par. 7.33) nei trasferimenti interni di servizi si deve applicare il criterio *at arm's length*, il che implica il computo di un margine di profitto (par. 122-126). Anche imprese indipendenti, peraltro, possono trovarsi in condizione di non realizzare profitti quando, ad esempio, siano in fase di inizio di una determinata attività o intendano acquistare quote di mercato. Ove sia configurabile un rapporto assimilabile ad un *cost sharing agreement*; allora si potranno applicare per analogia il criteri illustrati nel Capitolo VIII del rapporto OCSE *Direttive in materia di prezzi di trasferimento*. Anche in questo caso, il documento *Attribution of profit*, cit, sembra innovare radicalmente rispetto al paragrafo 17.7 del Commentario OCSE all'articolo 7, par. 3, il quale prevede, invece, che l'addebito del «puro costo» sia richiesto anche quando la stabile organizzazione o la casa madre prestano servizi interni non rientranti nell'oggetto proprio della loro attività

⁴³⁶ « il Commercio Elettronico ha il potenziale per rendere più comuni alcuni dei più complicati problemi di transfer pricing. In particolare, quale risultato della pressoché istantanea trasmissione di informazioni e l'effettiva rimozione delle barriere fisiche, può diventare significativamente più difficile per l'amministrazione fiscale l'identificazione, il riconoscimento, la quantificazione e la verifica delle transazioni oltre confine».

I metodi tradizionali basati sulla transazione, altrimenti detti metodi transazionali o *Traditional Transaction Methods*, sono – come è noto – quelli del confronto di prezzo (*Comparable Uncontrolled Price method*, di seguito CUP), quello del prezzo di rivendita (*Resale Price Method*, di seguito RPM) e, infine, quello del costo maggiorato (*Cost Plus Method*, di seguito CPM).⁴³⁷

Essi si basano sul paradigma che le transazioni tra la casa madre e le stabili organizzazioni al pari di quelle che avvengono tra soggetti giuridici distinti facenti parte dello stesso gruppo non debbono differire, quanto alle modalità di determinazione del prezzo, da quelle che avvengono tra soggetti indipendenti economicamente che operano in regime di libera concorrenza (il c.d. *at arm's length principle*). Fine di tale metodologia è l'individuazione del "valore normale", costituente una grandezza che descrive idealmente il corrispettivo in base al quale il bene o il servizio sarebbe scambiato in un mercato tra imprese indipendenti in condizioni di libera concorrenza.

Vi sono poi i metodi basati sull'utile delle transazioni (*Transactional Profit Methods*) che si distinguono in metodo di ripartizione dell'utile (*Profit Split Method*, di seguito PSM) e in metodo del margine netto delle transazioni (*Transaction Net Margin Method*, di seguito TNMM).⁴³⁸

⁴³⁷ Il CUP comporta che la congruità della transazione sia accertata confrontando il prezzo in verifica con quello che verrebbe praticato per transazioni comparabili tra imprese indipendenti (confronto esterno), ovvero tra una delle imprese che effettuano la transazione ed un'impresa indipendente (confronto interno). Con il RPM il valore normale è stimato equivalente al prezzo al quale la merce acquistata da un venditore "collegato" è rivenduta ad un'impresa indipendente ma diminuito di un margine di impresa lordo. Infine, per il CPM il prezzo di trasferimento è determinato, in alternativa a quello di rivendita, dal costo di produzione aumentato di un margine di utile lordo determinato moltiplicando il costo di produzione per una certa percentuale. Sulla tendenziale prevalenza di tali metodi nell'ambito di una scala gerarchica perché maggiormente aderenti al principio che richiede il riferimento a valori formati in regime di libera concorrenza cfr. l'OCSE (Cfr. il paragrafo 3.49 della versione corrente delle TP Guidelines dell'OCSE, in forza del quale "i metodi tradizionali basati sulla transazione sono da preferirsi ai metodi basati sull'utile della transazione come strumento per stabilire se un prezzo di trasferimento rispetti il principio di libera concorrenza, cioè se esista una condizione speciale che incida sul livello degli utili tra imprese associate.") e la nota Amministrazione finanziaria (C.M. 22 settembre 1980, no. 32/9.2267 e C.M. 12 dicembre 1981, no. 42 e C.M. 21 ottobre 1997, no. 271/E).

⁴³⁸ Il PSM si basa principalmente sulla determinazione dell'utile complessivo conseguito da una transazione controllata. Individuato tale valore, lo stesso è ripartito tra tutte le imprese associate applicando un criterio di ripartizione in grado di riflettere – anche se in via generale ed ipotetica – la ripartizione degli utili che sarebbe stata formulata e applicata da imprese indipendenti secondo il principio di libera concorrenza (*at arm's length*). Il TNMM prende invece in considerazione il margine di profitto netto realizzato con riferimento ad una base appropriata (di costi, di vendite, ecc.) che l'impresa realizza attraverso una transazione controllata. È evidente sotto il profilo del *modus operandi* l'affinità di tale metodo con quelli del costo maggiorato (CPM) e del prezzo di

Orbene, il CFA aveva osservato che le più significative difficoltà nell'ambito del commercio elettronico sarebbero potute nascere in più ambiti e, segnatamente, nell'applicazione dell'approccio transazionale, nello stabilire la comparabilità e nell'intraprendere un'analisi funzionale, nell'applicazione del metodo tradizionale transazionale, nel trattamento fiscale del business integrato e, per finire, nella determinazione e conformazione alle richieste di appropriata documentazione e informazione reportistica. Le preliminari conclusioni del CFA furono che le *"Linee Guida sul Transfer Pricing per le Imprese Multinazionali e l'Amministrazione Fiscale"* avrebbero dovuto adattate per essere applicate alle specifiche circostanze delle imprese operanti nell'e-commerce.

Il CFA confermava – ad ogni modo – che i metodi tradizionali basati sulla transazione (*transactional methods*) fossero da privilegiare tra gli strumenti per stabilire i prezzi di libera concorrenza (*"arm's length"*), dovendosi applicare – secondo la consueta gerarchia – i metodi basati sull'utile delle transazioni (*transactional profits methods*) solo qualora i metodi tradizionali risultino inattendibili.

Il primo (e finora unico) organico tentativo effettuato in sede OCSE di applicare le metodologie di Transfer Pricing alle transazioni nell'ambito del Commercio Elettronico è quello effettuato nella bozza di discussione redatta nel *febbraio 2001* dal Gruppo di Consulenza tecnica (*Technical Advisory Group-TAG*) all'interno dell'OCSE, per monitorare l'applicazione delle già esistenti norme dei trattati nella tassazione dei redditi d'impresa.

Ancorché il tema non sia trattato in modo sistematico ma seguendo un metodo casistico e limitando l'attenzione solo a specifici aspetti, il documento assume notevole rilevanza e – coordinato con la successiva produzione documentale dell'OCSE – offre l'opportunità di far luce su alcuni aspetti delicati dell'e-commerce o di compiere spunti anche in senso critico sui profili relativi al ruolo dei beni immateriali e delle attività "dematerializzate" (i.e. proprie del commercio elettronico on-line). Occorre infatti integrare le riflessioni svolte allora in base alle

rivendita (RPM), poiché – sostanza – il margine netto che l'impresa associata realizza attraverso la transazione controllata va determinato con riferimento al margine netto che l'impresa stessa realizzerebbe in transazioni indipendenti comparabili.

Guidelines sul Transfer Price del 1995 con le ulteriori precisazioni e novità intervenute con il documento definitivo del BP TAG intitolato “*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*”, completato nel 2004 e *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* del 2010.

Il caso di studio è quello di un’impresa di uno Stato che distribuisce prodotti su *internet* tramite un sito *web* ospitato in un *server* situato in una stabile organizzazione in un altro Stato. L’OCSE esamina al riguardo quattro ipotesi.

Nella prima si ipotizza la presenza di un *server* completamente automatizzato, in grado di svolgere le funzioni di esposizione dei prodotti, ricezione degli ordini, accettazione degli stessi previa autorizzazione da parte della società emittente della carta di credito, consegna del prodotto in forma digitalizzata o trasmissione dell’ordine al magazzino.

Nella seconda fattispecie si ipotizza la presenza di una serie di *server* localizzati in Stati diversi che svolgono funzioni identiche.

Nella terza si presume la presenza di personale presso la stabile organizzazione incaricato della fornitura di servizi e della manutenzione del *server*.

Nella quarta, infine, si presume che il software e l’hardware utilizzato dalla stabile organizzazione siano stati interamente sviluppati dalla stabile organizzazione medesima.

a) Il server completamente automatizzato e che svolge un "ciclo commerciale completo"

La prima ipotesi attiene dunque al server completamente automatizzato, in grado di svolgere le funzioni di esposizione dei prodotti, ricezione degli ordini, accettazione degli stessi previa autorizzazione da parte della società emittente della carta di credito, consegna del prodotto in forma digitalizzata o trasmissione dell’ordine al magazzino

Applicando l’analisi funzionale a tale fattispecie è possibile individuare due distinti modelli di relazioni tra stabile organizzazione e sede principale dell’impresa: il modello denominato "Contract Service Provider" (di seguito CSP) e quello denominato Independent Service Provider" (di seguito InSP).

Ove si ricada nel modello del CSP, il solo prezzo di libera concorrenza che deve essere determinato è relativo alla fornitura dei servizi alla sede centrale. La remunerazione per questi servizi, tra imprese indipendenti, sarebbe costituita da un compenso che riflette il valore delle funzioni svolte, nonché la relativamente poco rischiosa natura del contratto dal punto di vista della stabile organizzazione, accompagnata da una quasi totale assenza di rischio. Quindi il punto di partenza richiederebbe la ricerca di transazioni comparabili intraprese dal CSP in regime di libera concorrenza, di modo che possa essere applicato il metodo del confronto del prezzo (CUP). Le transazioni dovrebbero essere comparabili in termini di funzioni svolte, beni usati e rischi assunti.

Se il metodo CUP non può essere applicato in modo attendibile, si potrà applicare quello del costo maggiorato (CPM) e, in tal caso i costi da prendere in considerazione saranno quelli diretti ed indiretti sostenuti dalla stabile organizzazione nel fornire i servizi, ma non quelli relativi ai beni materiali ed immateriali, poiché in questo caso si parte dall'assunto che la sede centrale mantenga la "proprietà economica" di tali beni. Un margine di profitto secondo il principio della libera concorrenza potrebbe essere individuato considerando il "*mark up*" attribuito in simili casi tra imprese indipendenti.

Nel caso in cui si rientri nel modello che imposta il rapporto tra stabile organizzazione e casa madre configurando la prima come InSP, i prezzi di trasferimento andranno stabiliti secondo il principio della libera concorrenza e dovranno essere individuati distinguendo tra i rapporti instaurati tra la stabile organizzazione e il resto dell'impresa, prima e durante la fase dello sfruttamento commerciale.⁴³⁹

Inoltre, nella fase di sfruttamento commerciale si dovrebbe stabilire una compensazione in base a condizioni di libera concorrenza per i servizi resi dalla stabile organizzazione alla sede centrale. Ove fosse possibile trovare imprese comparabili (i.e. imprese indipendenti che fanno uso di hardware e software simili

⁴³⁹I rapporti, in questo modello, includono per la stabile organizzazione la fornitura di hardware e di software dalla sede centrale. L'applicazione del principio di libera concorrenza richiede l'individuazione di prodotti e servizi comparabili scambiati in transazioni comparabili tra parti indipendenti, o almeno funzioni comparabili svolte da parti indipendenti. In questa ipotesi sarebbe necessario trovare un CUP sia per l'*hardware* che per il *software*. Qualora un CUP non possa essere rivenuto, si potrà cercare di individuare un prezzo di libera concorrenza per software utilizzati per funzioni comparabili.

e la cui attività consiste nel fornire servizi simili di “web hosting” ad altre imprese), un CUP basato su tali tipologie di transazione sarebbe la miglior stima di un prezzo di libera concorrenza. Se invece non fosse disponibile un CUP, sarebbe più appropriato fare riferimento ad un costo maggiorato per la fornitura di simili servizi. Diversamente da quanto determinato nel modello del CSP il costo base da utilizzare per l'applicazione del metodo del costo maggiorato (CPM) dovrebbe tenere conto delle spese inerenti al trasferimento alla stabile organizzazione ed all'utilizzo da parte di quest'ultima dei beni materiali ed immateriali forniti dalla sede centrale.⁴⁴⁰

Occorre tuttavia rilevare che alla presenza nel territorio di uno Stato di un *server* che, grazie al *software* che vi è stato installato, sia in grado di compiere in via automatica le operazioni necessarie alla conclusione di contratti di cessione di beni con i clienti tramite il *sito web* o (accedendo ad altra tesi)⁴⁴¹ di svolgere *on line* un "ciclo commerciale completo" (i.e. di gestire in via telematica l'intera transazione, inclusa la consegna nel bene digitalizzato), potrebbe corrispondere una stabile organizzazione cui risulta imputabile una quota di reddito assai ridotta. Come confermato dall'OCSE anche da ultimo nel *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment* del 2010,⁴⁴² l'applicazione del *functional approach* con cui si stabilisce quanta parte del reddito (o della perdita) dell'impresa è specificamente attribuibile alla stabile organizzazione, implica che si tenga conto non solo delle funzioni che svolge e del patrimonio aziendale di cui essa consta, ma anche del rischio d'impresa che sopporta nello svolgimento di tali funzioni.

E poiché risulta assai arduo associare alle funzioni automatizzate di un "*server - stabile organizzazione*" i rischi legati alla sua attività quando difetta personale operante in loco che eserciti una qualche funzione agendo per conto dell'impresa,

⁴⁴⁰ L'utilizzo di un metodo basato sull'utile delle transazioni, in particolare del metodo del margine netto delle transazioni (TNMM), dovrebbe altresì essere considerato qualora non sia possibile applicare in modo affidabile i metodi tradizionali basati sulla transazione.

⁴⁴¹ C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, op. cit.

⁴⁴² Par. 66. «(...) *In fact, since a server-PE will not be carrying out any significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets and/or the assumption of risks in the absence of personnel acting on behalf of the enterprise, no asset or risk could be attributed to it under the authorised OECD approach, supporting the conclusion that little or no profit would be attributed to such a PE.*».

ne discende che il reddito prodotto in tali circostanze potrà essere attribuito a tale stabile organizzazione sono in via assai ridotta e comunque marginale.

L'importanza della riflessione sul tema dell'attribuzione del rischio alla stabile organizzazione integralmente automatizzata è dimostrata dal fatto che era stata già affrontata (seppur incidentalmente) dall'OCSE altre due volte. La prima volta in occasione di una discussione del TAG del 2001 sull'esame della disciplina dei prezzi di trasferimento alla luce dell'allora nascente fenomeno dell'*e-commerce* e la seconda nel quadro del più organico *report* del 2004 sulla valutazione dell'adeguatezza delle regole che informano il modello di convenzione OCSE al commercio elettronico.

Nel *discussion paper* del febbraio 2001,⁴⁴³ l'OCSE evidenziava come due fossero le principali criticità che rendevano disagevole l'applicazione della "*factual and functional analysis*". La prima è riconducibile al fatto che in presenza di una stabile organizzazione in cui il fattore umano in termini decisionali è irrilevante (posto che la presenza di personale che svolge compiti di manutenzione non cambia sostanzialmente la situazione), appare difficile determinare quale parte dell'impresa dovrebbe essere considerata "proprietaria" (in senso economico) dei cc.dd. "*e-commerce marketing intangibles*", ossia di quei beni immateriali che vengono prevalentemente utilizzati per la promozione e la vendita di beni e servizi⁴⁴⁴ e che sono collegati alle operazioni svolte tramite il sito web. La seconda criticità riguarda la difficoltà nell'applicare per analogia le discipline concernente i prezzi di trasferimento tra imprese associate in relazione ai rapporti contrattuali, posto che ciò richiede un'analisi della condotta delle parti e delle reazioni economiche che generalmente governano le relazioni tra imprese indipendenti che è arduo applicare quando – come si è già rilevato – la stabile organizzazione difetta di personale e, di conseguenza, di un autonomo centro decisionale.

⁴⁴³ Cfr. il *Discussion draft* intitolato "*Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*" e pubblicato nel 2001, par. 141.

⁴⁴⁴ Sono tali ad esempio di marchi mentre i "*beni immateriali commerciali*" (tali sono i brevetti, il know how,...) attengono essenzialmente alla produzione di beni. Sul punto v. il Rapporto OCSE del 1996, che in relazione a tale profilo ha formato oggetto di ulteriore revisione ad opera delle *guidelines* sul *transfer price* del 2010 (sul tema v. il capitolo IV).

Il *final report* del 2004⁴⁴⁵ attesta che alcuni membri del TAG proposero di modificare la definizione di stabile organizzazione escludendo le ipotesi in cui il suo funzionamento non involge l'intervento umano (inclusi gli agenti dipendenti) in base all'assunto che – nei fatti – quando l'attività B-to-C è svolta dal *server* in via del tutto automatizzata, l'analisi fattuale e funzionale evidenzia una situazione che in ordine alle attività esercitate, il patrimonio utilizzato e i rischi assunti non è dissimile da quelli di un ISP che fornisce servizi a basso valore aggiunto alla sede centrale e/o ad altre stabili organizzazioni. Sempre secondo questo indirizzo, le stesse conclusioni andrebbero estese più in generale ad altre attività che non richiedono il coinvolgimento dell'intervento umano poiché – di regola – ogni volta che esso difetta possono essere esercitate solo funzioni limitate, assunti rischi limitati⁴⁴⁶ Conclusivamente, per chi sostiene tale tesi, i profitti attribuibili ad una stabile organizzazione che opera senza l'intervento umano sarebbero in ogni caso scarsi se non nulli, per cui l'esclusione esplicita di tali ipotesi dalla nozione di stabile organizzazione sarebbe quanto mai opportuna perché comporterebbe significativi vantaggi in termini di certezza, di *tax compliance* di riduzione di costi amministrativi, ponendosi in linea con i principi che escludono attività aventi natura preparatoria o ausiliaria.

Peraltro, quest'ultima posizione (non accolta in seno all'OCSE) non sembra coerente con il più volte richiamato principio di neutralità (i.e. di parità di trattamento) che deve connotare lo svolgimento delle attività economiche svolte con le modalità proprie della *new economy* e della *old economy*.

b) il caso della serie di server localizzati in Stati diversi che svolgono funzioni identiche. L'applicazione dell'analisi funzionale a questa fattispecie comporta il riprodursi degli stessi tipi di relazione tra esaminati in precedenza la singola stabile organizzazione e la sede centrale, ossia quelli CSP e dell'InSP, cui sono replicabili i modelli di analisi già esposti ove non avvengano transazioni tra i differenti server. Diversamente, ossia se le fasi di svolgimento della medesima

⁴⁴⁵ Cfr. il documento definitivo del B(usiness) P(rofits) TAG intitolato “*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*”, completato nel 2004, par. 132.

⁴⁴⁶ Forse con la sola eccezione delle condutture degli oleodotti *et similia* (cfr. lo stesso par. 132). Sembra esservi un implicito riferimento al noto caso “*Pipeline*”, esaminato dalla giurisprudenza tedesca (v. nota 332).

operazione sono "frazionate" tra diversi *server* (per cui, ad esempio, la fatturazione delle transazioni è compiuta da un *server* mentre la consegna del prodotto digitalizzato è effettuata da un altro *server*) occorrerà considerare l'entità della ripartizione della remunerazione che va imputata a ciascuna delle attività svolte dalle diverse stabili organizzazioni e la riduzione dei rischi (ad esempio di malfunzionamento) che andranno ripartiti tra i *server*.

c) il caso della presenza di personale della stabile organizzazione incaricato della fornitura di servizi e della manutenzione del server;

In questa fattispecie il personale è presente presso la stabile organizzazione nello stato B ed è coinvolto nella gestione delle operazioni svolte tramite il *server*. L'ipotesi presa in considerazione postula che il personale abbia installato l'hardware fornito dalla sede centrale e implementato il software, creato sempre dalla sede centrale. Nell'ottica dell'OCSE, l'applicazione dell'analisi funzionale nel caso di specie, salve le analoghe problematiche che si pongono in tema di CSP ed ISP, dovrebbe comportare l'imputazione alla stabile organizzazione di una quota del reddito più elevata delle ipotesi di *server* interamente automatizzato descritte in precedenza, poiché nell'ambito della stabile organizzazione vengono svolte funzioni aggiuntive. Qualora questa sia articolata secondo il modello CSP, applicando il metodo del costo maggiorato (CPM), il costo su cui si dovrebbe determinare il calcolo della maggiorazione rifletterà i maggiori costi aggiuntivi costi diretti ed indiretti sostenuti e sostanzialmente riferibili al personale. parimenti, il margine applicabile in base al principio "*at arm's length*" rifletterà la diversa natura e le differenti funzioni svolte dalla stabile organizzazione. Se invece la stabile organizzazione è strutturata secondo il modello InSP, allora, l'OCSE reputa il metodo CUP quello preferibile per determinare un prezzo in condizioni di libera concorrenza, poiché dovrebbe essere possibile determinare un prezzo di mercato per servizi aventi identica natura e forniti sul mercato da fornitori indipendenti. Ove ciò non fosse possibile, si ritiene opportuno procedere alla determinazione della remunerazione spettante alla stabile organizzazione in base al costo maggiorato, riferito al c.d. *mark up* lordo associato alla fornitura di servizi simili o in base all'alternativo metodo del margine netto di transazione, da

tenere in considerazione qualora i metodi tradizionali non siano sufficientemente affidabili.

d) il caso in cui il software e l'hardware utilizzato dalla stabile organizzazione sono stati interamente sviluppati dalla stabile organizzazione medesima.

E' di palmare evidenza che quest'ultima fattispecie presenta il maggior grado di rilevanza del fattore umano all'interno della stabile organizzazione e che in applicazione delle metodologie proposte dall'OCSE contribuisce in maggior misura alla formazione dell'utile dell'impresa. Il personale presente presso la stabile organizzazione ha sviluppato tutta la programmazione ed il *software*, provvedendo altresì all'aggiornamento e al miglioramento del sito *web*. Nella prospettiva dell'OCSE in questo caso la sostanziale rilevanza è data dall'attribuibilità del software alla stabile organizzazione, il che si traduce in un aumento del valore degli "*asset*" che comporterà verisimilmente un aumento della quota di profitti attribuibili a quest'ultima.

La miglior stima del profitto da attribuire alla stabile organizzazione si otterrebbe dai prezzi del servizio che sarebbero fatturati per operazioni simili condotte da imprese indipendenti (CUP). Un ragionevole termine di paragone potrebbe essere costituito dal servizio fornito da un ISP, il quale in genere ospita sul *server* proprio il *software* sviluppato o acquisito dai suoi clienti mentre utilizza il suo proprio *software* per fornire un portale in internet. In questa variante, la stabile organizzazione fa molto di più: sviluppa il *software* che il "cliente" ha sul suo *server* ed allo stesso modo fornisce un portale in internet. Comunque l'ISP sarà attendibile come termine di paragone se verranno effettuati alcuni aggiustamenti per compensare le differenze funzionali citate. Qualora un CUP non fosse disponibile, si potranno applicare altri metodi autorizzati dalla *Guidelines* sui prezzi di trasferimento, che includono i metodi basati sull'utile delle transazioni che richiedono una valutazione "*at arm's length*" della remunerazione dei beni

7. Riflessioni critiche. La scarsa considerazione delle peculiarità che connotano la stabile organizzazione interamente automatizzata (i.e. cibernetica) dotata del c.d. software intelligente e l'incongrua equiparazione a fattispecie affatto diverse in cui difetta parimenti l'elemento umano. Il contratto cibernetico e la presenza di un'attività "delegata" al software intelligente nella fase contrattuale. Le conseguenze sulla ripartizione dei profitti tra casa madre e stabile organizzazione.

Esposta la posizione dell'OCSE in materia di stabile organizzazione *nell'e-commerce*, occorre ora analizzare criticamente le valutazioni espresse dall'organismo internazionale e verificare se eventualmente sia possibile effettuare una diversa ricostruzione delle fattispecie esaminate sia sul piano strutturale che della quota di profitti attribuibili ad essa sulla base dell'analisi fattuale e del *separate entity approach*. In via preliminare, ci sembra anzitutto necessario rilevare che le ricostruzioni del fenomeno operate dall'OCSE e da parte della dottrina sottovalutano (quando non disconoscono) il fatto che quasi sempre la stabile organizzazione operante nel commercio elettronico non consiste in un'attività "automatica" e che non ci si trova di fronte a macchine che eseguono pedissequamente gli ordini impartiti dall'uomo. Infatti, in quasi tutte le transazioni telematiche e, più in generale, nelle attività svolte dalle imprese *on line* sono utilizzati i cc. dd. *smart software* o *software* intelligenti, rientranti nel *genus* dei cc. dd. *agenti intelligenti*.⁴⁴⁷ E' bene chiarire che gli agenti intelligenti sono sistemi "cibernetici" e in quanto tali usano l' «insieme delle metodologie, delle tecniche e dei programmi volti a far simulare ad un computer alcuni aspetti dell'intelligenza umana»,⁴⁴⁸ laddove l'intelligenza artificiale può essere definita «come un ramo dell'automazione che tende ad ottenere da parte delle macchine

⁴⁴⁷ Sul tema esiste una vastissima bibliografia, che spazia dai profili squisitamente tecnologici alle applicazioni e alle implicazioni economiche e giuridiche del loro impiego. Senza alcuna pretesa di completezza (e salvi gli Autori citati nel prosieguo) si veda il lavoro frutto del Progetto MIUR 2001 svolto dal CIRSFID (Centro Interdipartimentale di Ricerca in Storia del Diritto, Filosofia e Sociologia del Diritto e Informatica Giuridica dell'Università degli Studi di Bologna "Guido Fassò - Augusto Gaudenzi") con la partecipazione delle Università di Bologna, Modena, Siena e Trento su *Agenti software e commercio elettronico: profili giuridici, tecnologici e psico-sociali*. V. altresì, V. FROSINI, *Cibernetica diritto e società*, Milano, 1983, ristampa di un testo del 1968 in cui si anticipavano tematiche oggi quanto mai attuali.

⁴⁴⁸ V., *ex multis*, G. CARIDI, *Introduzione alla elaborazione automatica dei dati per le decisioni economiche e finanziarie*, Napoli, 1995, pag. 153, nonché F. BRAVO, *Contrattazione telematica e contrattazione cibernetica*, Milano, pag. 198, che osserva come «La "conoscenza" dell' "agente" non è iscritta nel "codice sorgente", ma viene acquisita in una "knowledge base" incrementabile ed anche modificabile nel tempo da cui l'agente attinge e ricava i criteri per porre in essere i comportamenti (decisionali; dichiarativi; operativi) contrattualmente rilevanti».

*un comportamento che se provenisse da un essere umano, verrebbe classificato come intelligente».*⁴⁴⁹

Pertanto, gli agenti "intelligenti" si connotano – tra l'altro – per la *reattività*, poiché sono in grado di acquisire informazioni che riguardano il contesto in cui sono inseriti e di rispondere in modo tempestivo ai cambiamenti che vi avvengono per poter perseguire al meglio gli obiettivi loro assegnati, per la *pro-attività*, perché sono in grado di assumere una condotta finalizzata alla realizzazione dei propri obiettivi prendendo l'iniziativa per soddisfarli e – infine – per la c.d. *abilità sociale*, poiché sono in grado di interagire con utenti esseri umani ed altri agenti intelligenti per il raggiungimento degli obiettivi assegnati.

L'agente intelligente adotta le cc.dd. funzioni euristiche, per cui il sistema cibernetico è capace di fronteggiare l'esplosione combinatoria (i.e. la molteplicità di situazioni e problemi che si trova ad affrontare l'uomo nella vita) attraverso delle strategie che gli consentono di cercare le soluzioni idonee al raggiungimento dell'obbiettivo finale tramite i percorsi di volta in volta più promettenti, tralasciando gli altri.⁴⁵⁰

Le strategie euristiche si contrappongono a quelle algoritmiche e comportano che il PC possa sbagliare, per cui c'è anche il rischio che una data strategia sia inefficace nella soluzione di un dato problema, il che comporta l'esistenza di un "rischio" diverso da quello del mero malfunzionamento dell'*hardware*. Infatti in questo caso il sistema cibernetico adotta criteri e metodi con cui procede «*in base all'intuito, per tentativi, approssimandosi via via all'obbiettivo, usando analogie, sfruttando conoscenze empiriche derivate da esperienze precedenti*». ⁴⁵¹ I risultati non sono quelli prevedibili ma quelli convenienti (o che appaiono convenienti sulla base del patrimonio esperienziale del sistema). Esemplicando, nel gioco degli scacchi la tecnica euristica ben può portare il sistema cibernetico a tralasciare percorsi che conducono alla vittoria, comportando la sconfitta nella

⁴⁴⁹ G. CARIDI, loc. cit.

⁴⁵⁰ F. BRAVO, *Contrattazione telematica e contrattazione cibernetica*, op. cit., pag. 189. Il che, come evidenzia G. CARIDI, op. cit., pag. 157, slega la capacità di raggiungimento dell'obbiettivo dalla potenza di calcolo del PC.

⁴⁵¹ CARIDI, op. cit. pag. 157.

partita.⁴⁵² Peraltro, l'impossibilità di previsione non è un difetto cui rimediare ma la «*necessaria conseguenza della ragione stessa che presiede all'utilizzo degli agenti: la necessità di affrontare ambienti complessi decentrando l'acquisizione, l'elaborazione e l'utilizzo della conoscenza. Se fosse possibile prevedere e predeterminare in astratto il comportamento ottimale in ogni possibile circostanza, non vi sarebbe necessità di ricorrere ad un agente (o, almeno, ad un agente intelligente).*»⁴⁵³

Nel commercio elettronico, l'impiego degli agenti intelligenti va dalla contrattazione *on line* fino alle funzioni collegate alla selezione e alla tracciatura dei profili degli utenti per finalità commerciali e di *marketing*.⁴⁵⁴ Non è questa ovviamente la sede per esaminare in dettaglio i profili tecnologici e le amplissime applicazioni che attualmente hanno gli agenti intelligenti in generale e la *species* dei *software* intelligenti in particolare. Ai nostri fini basterà concentrarsi su un aspetto che assume centrale rilievo nel quadro delle attività svolte dalla stabile organizzazione interamente "automatizzata": ci riferiamo a quello della contrattazione telematica o, più esattamente, "cibernetica".

E' noto che, salve le ipotesi di acquisti di semplici prodotti digitali standardizzati (si pensi a brani musicali, film, opere letterarie), le prestazioni di servizi complessi (si pensi alle polizze assicurative, ai prodotti finanziari o all'acquisto di titoli di viaggio offerti *on line*) o l'acquisto di forniture di beni e servizi per via telematica nei rapporti B2B avviene attraverso un'attività contrattuale complessa non predeterminabile *a priori*, che richiede l'esame, la valutazione e la combinazione di più clausole contrattuali e si compone di più passaggi successivi. Esemplificando con riferimento al caso del consumatore che acquisti un servizio finanziario *on line*, tali passaggi possono concretarsi nelle diverse schermate ed opzioni cui l'utente accede man mano che definisce le proprie scelte in ordine al

⁴⁵² Così G. SARTOR, *Le applicazioni giuridiche dell'intelligenza artificiale. La rappresentazione della conoscenza*, Milano, 1990, pag. 29; Id., *Intelligenza artificiale e diritto. un'introduzione*, Milano, 1996: ID. *Gli agenti software: nuovi soggetti del cyber diritto ?*, in *Contratto e impresa*, n. 2 del 2002, pag. 466 e ss.

⁴⁵³ Così G. SARTOR, *Gli agenti software: nuovi soggetti del ciberdiritto ?*, ricerca sviluppata nell'ambito del progetto europeo ALFEBIITE (IST-1999-10298), pag. 78, reperibile su <http://www2.cirsfid.unibo.it/~sartor/GSCirsfidOnlineMaterials/GSONLinePublications/GSPUB2002ASContrattoImp.pdf> (ultimo accesso 20 dicembre 2011).

⁴⁵⁴ Uno degli esempi più complessi di applicazioni di sistemi intelligenti è costituito dai sistemi informativi automatizzati integrati.

servizio o al prodotto personalizzato che intende acquistare e che si concluderà in un contratto al termine delle "trattative". Ancor più eclatante è il caso degli agenti intelligenti che interfacciandosi con altri agenti per l'acquisto di forniture di beni per conto di un'impresa, svolgono tutta una serie di valutazioni relative alla convenienza economica dell'operazione secondo il citato procedimento euristico. In questi casi la migliore dottrina civilistica ha posto in luce il fatto che non ci si trova di fronte a contratti automatici, come quelli che ad esempio vengono posti in essere attraverso l'acquisto di un prodotto tramite le macchine distributrici di alimenti e bevande, ma di contratti telematici (conclusi per il tramite della rete telematica) di tipo "cibernetico". Mentre nei contratti automatici – telematici o meno – il contenuto contrattuale è perfettamente rispondente a ciò che i contraenti in persona avevano stabilito e previsto,⁴⁵⁵ nei contratti cibernetici si delega al computer la decisione sul «*se, quando, con chi e a quali condizioni stipulare un contratto in nome e per conto del "dominus" [i.e. colui nel cui interesse il PC svolge la sua attività, che nel caso di specie è la casa madre: N.d.A.]*», per cui «*siamo in pieno nel campo della cibernetica del diritto, perché tali decisioni sono prese direttamente dal computer in assenza del dominus o di qualsiasi altro suo sostituto umano ed esclusivamente in forza delle istruzioni (astratte) del programma.*».⁴⁵⁶ Infatti, nella vendita di un prodotto finanziario *on line* o nell'acquisto *on line* di materie prime da altre imprese, le combinazioni che può astrattamente porre in essere il *software* intelligente sono così tante che non si può collegare sempre e comunque il contenuto del contratto stipulato a quanto è stato predeterminato dal *dominus*, né – a causa della condotta del *software* intelligente che adotta comportamenti euristici simili a quello umano – è possibile prevedere con assoluta certezza quale sarà l'esito della sua condotta nella definizione del

⁴⁵⁵Cfr. R. BORRUSO – S. RUSSO – C. TIBERI, *L'informatica per giurista. Dal Bit a internet*, Milano, 2009, pagg. 347, i quali osservano che si tratta, in sostanza, di un contratto per adesione, per concludere il quale «*il proponente deve fornire al computer tutti i dati precisi costituenti le c.d. "variabili indipendenti" dell'elaborazione elettronica (...) sicché l'unica incognita può essere costituita solo da chi sarà l'aderente*), invece nel contratto cibernetico è il contenuto stesso del contratto ad essere lasciato alle determinazioni del computer (sia pure solo entro certi limiti e pur sempre nel rispetto delle istruzioni del software), tanto da poter costituire, talvolta, una sorpresa per gli stessi contraenti.».

⁴⁵⁶Cfr. R. BORRUSO – S. RUSSO – C. TIBERI, *L'informatica per giurista. Dal Bit a internet*, Milano, op. cit., pag. 348.

programma contrattuale.⁴⁵⁷ I processi *euristici* citati comportano che non vi sia alcun automatismo nelle decisioni prese in ordine alla conclusione dei contratti da parte di tale *software* e che – stante l'imprevedibilità delle molteplici combinazioni contrattuali che può adottare l'agente intelligente – si abbia una sorta di delega da parte del *dominus* a quest'ultimo nello svolgimento dell'attività negoziale, al punto che i migliori studiosi della cibernetica del diritto hanno figurativamente accostato questa fattispecie a quanto si verifica con l'istituto della rappresentanza.⁴⁵⁸ Peraltro, è stato notato che per dare un fondamento giuridico all'esistenza di una "delega" (seppure implicita) all'attività dell'agente intelligente da parte del *dominus* non è necessario ipotizzare l'applicazione in via analogica dell'istituto della rappresentanza, bastando la firma digitale. Infatti, quando lo stipulante "comunica" la sua chiave segreta al PC affinché ne faccia uso, esso crea un affidamento nella controparte sulla provenienza del messaggio «*in tutto simile a quello che si crea quando si rilascia al rappresentante la procura. L'eventuale rischio informatico è stato preventivamente accettato dal dominus nell'esercizio di un'autonomia contrattuale che l'ordinamento gli riconosce ex artt. 1322 e 1352 c.c. e che pertanto non può essere causa d'invalidità del contratto.*».⁴⁵⁹

Orbene, l'OCSE si limita a far cenno in qualche punto ai possibili effetti che un'intelligenza "umana o artificiale" potrebbe avere sull'attività e sul reddito imputabile alla stabile organizzazione ma non indica alcun criterio per stabilire se ed entro quali limiti un *software* intelligente potrebbe comportare la configurabilità di un'attività decisionale e/o lo svolgimento di vere e proprie "funzioni".

E' quanto emerge dal *discussion paper* dell'OCSE del febbraio 2001⁴⁶⁰ e sostanzialmente riaffermata nel *final report* del 2004,⁴⁶¹ in cui si afferma che la

⁴⁵⁷ Cfr., tra i tanti, F. BRAVO, *Contrattazione telematica e contrattazione cibernetica*, op. cit., pag. 199, il quale osserva come «*I risultati dell'agire autonomo non sono predicibili, se non in contesti in cui la complessità del sistema è ridotta dall'utilizzatore medesimo, che richieda all'agente di raggiungere obiettivi contrattuali predeterminati, restringendo conseguentemente l'autonomia dell'agente cibernetico, similmente, ma con le dovute differenze che si andranno a sviluppare (...), al rappresentante mandante che, nel rilasciare procura al rappresentante mandatario, individua chiaramente i parametri del negozio giuridico demandato a quest'ultimo.*».

⁴⁵⁸ R. BORRUSO – S. RUSSO – C. TIBERI, *L'informatica per giurista...*, op. cit., pag. 348.

⁴⁵⁹ R. BORRUSO – S. RUSSO – C. TIBERI, *L'informatica per giurista...*, op. cit., pag. 349-350.

⁴⁶⁰ "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", cit., par. 63 «*The lack of human or artificial intelligence in the permanent establishment precludes any ability to bargain, make key decisions or carry out many of these*

stabile organizzazione priva di intelligenza umana o artificiale è accostata – ai fini dell'attribuzione di una quota dei profitti dell'impresa di cui è parte – non già al rivenditore di beni ma bensì ad un mero fornitore di servizi.

Indice rivelatore della mancata percezione delle peculiarità e dell'assoluta diversità concettuale ed ontologica della fattispecie (o della difficoltà di tracciare i confini di un'attività decisionale imputabile all'intelligenza artificiale) è dato dal fatto che l'OCSE focalizza l'attenzione esclusivamente sulla stabile organizzazione interamente automatizzata mentre viene completamente omesso di considerare la differenza tra la stabile organizzazione che potremmo definire "cibernetica" e altre fattispecie in cui la S.O.M. difetta dell'elemento umano.

Il tratto di ferrovia o di un oleodotto che attraversa uno Stato,⁴⁶² così come il distributore automatico di bevande sono accomunati dal fatto che, pur concretandosi in fasi essenziali dell'attività d'impresa, sono strumenti meccanici o (nel caso del distributore di bevande o del videogioco a gettoni) al più automatici, ai quali può riconoscersi solo un livello assai limitato di contribuzione alla formazione del reddito dell'impresa non residente per l'assenza sia di rischi imputabili che della più elementare attività decisionale. Diverso è invece il caso in esame, in cui non si è in presenza di un'attività "automatizzata" ma di un'intelligenza artificiale che nelle modalità di ragionamento simula il pensiero umano, per cui dell'automa e del modo di operare "automatico" non ha nulla. Si tratta – e bene ribadirlo – di sistemi cibernetici in grado di svolgere operazioni di negoziazione contrattuale estremamente complesse in cui a fronte della c.d.

elements of a normal sales or distribution function.»; par. 78 «Moreover, the permanent establishment has clearly not acquired the right to resell or modify the software, given the nature of the activity of the permanent establishment (and a fortiori because of the lack of human or artificial intelligence at the location of the permanent establishment).»; par. 108. «However, it would seem to follow from the above prohibition that, although the permanent establishment would obtain the same price or gross margin as the independents (based on use of the software and marketing intangible), it would be able to earn a higher net profit as it would not have to recognise, in computing its profit for tax purposes, the full market value for using such property (assuming that the market value is greater than historic costs of developing it). In such cases, the permanent establishment would be a “free-rider” as it would be rewarded for functions and activities it had not carried out and that it could never have carried out given its lack of either human or artificial intelligence .In cases where the market value of the intangible is lower than historic costs of developing it, the permanent establishment would earn less profit due to factors outside its control (inefficiency of the head office R&D function).

⁴⁶¹ Cfr. il documento definitivo del BP TAG intitolato “Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?”, cit.

⁴⁶² Ci riferiamo alle note fattispecie già esaminate in precedenza, oggetto – rispettivamente – di una pronuncia ministeriale del Fisco italiano e del giudice tedesco.

"esplosione combinatoria" (l'esame di numerose variabili contrattuali ed extracontrattuali) viene scelta la soluzione migliore scartando le altre sulla base di un *modus procedendi* che ricalca per analogia quello umano. La loro attività può essere accostata con un ragionevole grado di approssimazione a quella di dipendenti cui siano state date delle istruzioni di massima in base alle quali debbono interagire con altri utenti della Rete (persone fisiche o altri agenti intelligenti) al fine di addivenire alla conclusione del contratto. Senza di essi, in alcuni casi sarebbe necessario l'impiego di un personale adeguatamente formato per la stipula di contratti di vendita di beni e servizi, mentre in altri casi le valutazioni svolte tengono conto di così tante variabili che non sarebbe possibile (o quanto meno conveniente) attribuire lo svolgimento della medesima funzione ad una persona fisica. E' ben vero che in queste ipotesi il contratto risulta comunque stipulato direttamente tra la casa madre e la controparte e che non è configurabile un mandato all'agente intelligente. Tuttavia, se è vero che nell'interpretazione delle fattispecie rilevanti ai fini del Modello OCSE occorre avere riguardo non già ai profili giuridico formali ma all'esame delle circostanze di fatto, allora non sembra sia difficile rappresentare la stabile organizzazione "cibernetica" come una sede fissa di affari costituita da un complesso di *software* intelligente e di *hardware* (il *server* in cui esso è presente) in cui si svolge una parte essenziale dell'attività d'impresa consistente nella vendita di beni e servizi equiparabile a quella svolta presso una succursale della casa madre.

Per contro, non sarà possibile configurare un *software* intelligente come S.O.P. (in particolare come agente dipendente) dell'impresa non residente in base all'assorbente considerazione che – almeno allo stato attuale del diritto⁴⁶³ – esso non costituisce una "persona" nel senso individuato dal Modello OCSE.⁴⁶⁴

⁴⁶³ Si vedano, però, le interessanti e suggestive considerazioni di G. SARTOR, *Gli agenti software: nuovi soggetti del ciberdiritto ?*, op. cit., pag. 83 ss., il quale non esclude che in futuro il mondo del diritto possa dare una veste giuridica agli agenti intelligenti, configurandoli come rappresentanti della persona fisica o giuridica quando non addirittura come centro di imputazione giuridica con un patrimonio autonomo. Sul punto cfr. altresì G.C. TADDEI ELMI, *I diritti dell'intelligenza artificiale tra soggettività e valore: fantadiritto o jus condendum?*, in *Il meritevole di tutela. Studi per una ricerca coordinata da L. Lombardi Vallauri*, Milano 1990, pagg. 685-711; Id. *Logos e Intelligenza artificiale*, in Lombardi Vallauri (a cura di) *Logo dell'essere e della norma*, Bari, 1998, pagg. 603-652.

⁴⁶⁴ Cfr. C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, parte I, pag. 1407 ss. (pagg. 1421-1422) che invece si pone il problema se il server dotato di *smart software* possa costituire stabile organizzazione personale dell'impresa straniera, e

Peraltro, ai fini dell'attribuzione di una quota dei profitti dell'impresa alla stabile organizzazione "cibernetica", l'applicazione del *functionally separate entity approach* ben potrebbe portare all'equiparazione di quest'ultima ad un rivenditore indipendente, superando le perplessità a suo tempo avanzate dall'OCSE ed imputandole quanto meno un importo equivalente alla provvigione che sarebbe stata riconosciuta nelle medesime condizioni ad un'impresa indipendente che svolga l'attività di commissionario per conto della casa madre. Inoltre, ove l'elaborazione del *software* intelligente sia avvenuta nell'ambito di una stabile organizzazione cibernetica in cui sia presente anche del personale, ad essa potrebbe essere imputata anche la proprietà economica di tale bene immateriale nonché, eventualmente, l'elaborazione del sito *web* caricato sul *server* della stabile organizzazione ed utilizzato dalla stessa stabile per lo svolgimento delle transazioni telematiche. Tra l'altro, con il documento pubblicato nel 2010 ed intitolato *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, l'OCSE ha finalmente dettato i criteri tramite i quali è possibile stabilire quando una parte dell'impresa può dirsi "*economic owner*" (proprietario in senso economico) degli *intangibles*. In passato, chi aveva esaminato la tematica aveva in effetti lamentato come il Commentario dell'art. 7 impedisse l'applicazione del *functionally separate entity approach* in relazione ai beni immateriali, cosicché soluzione obbligata in tale sede era escludere ogni margine di profitto sulle operazioni relative a beni immateriali intercorrenti tra casa madre e stabile organizzazione e limitando la ripartizione tra le parti della medesima impresa al solo costo del bene stesso.⁴⁶⁵ Peraltro, nel *Report* citato l'OCSE si afferma che la parte dell'impresa (e dunque, in ipotesi, anche la stabile organizzazione) che può

conclude in senso negativo richiamando la posizione di J.P. BOURTORAULT, *International tax issues in cyberspace: taxation of crossborder electronic commerce in France*, *Intertax*, n. 4 del 1997, pag. 120, per il quale «*A machine remains a machine, irrespective of whether some minimal artificial intelligence has been incorporated into it. A machine cannot accept orders; it can only acknowledge that an order meets the conditions leaded into the machine by the supplier for an order to be accepted*». In realtà, se è vero che il sistema non "vuole" qualcosa, è altresì vero che la sua attività non si riduce alla verifica automatica delle condizioni affinché l'ordine sia accettato, poiché non "ragiona" per algoritmi ma seguendo il procedimento euristico che lascia un margine di "autonomia" al *software* nell'individuazione del contenuto contrattuale, non sempre integralmente prevedibile *a priori*.

⁴⁶⁵ Cfr. C GALLI, *Primi orientamenti dell'Ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.* n. 5 del 2001, in banca dati *Dejure*.

essere considerata proprietario economico del bene immateriale va identificata con quella dove sono prese le decisioni di investire e di sopportare il relativo rischio economico in ordine alla creazione e/o allo sviluppo dell' *intangibile*, luogo che ben potrebbe essere diverso da quello in cui avviene la "produzione" del bene immateriale.⁴⁶⁶ Così, nel caso n. 4 (si tratta dell'ipotesi esaminata in precedenza al par. 6.1, lett. d), qualora la S.O.M. provveda autonomamente all'elaborazione del *software* per lo svolgimento dell'attività di *e-commerce* tramite il *server*, dai punti 84 e 85 del *Report* citato sembra si debba desumere che se la decisione di iniziare e di sostenere il rischio dell'investimento è stata presa dalla casa madre, la proprietà economica dovrà essere attribuita a quest'ultima,⁴⁶⁷ contrariamente a quanto a suo tempo auspicato da una parte della dottrina.⁴⁶⁸ A ben vedere, ad una diversa impostazione dei criteri di ripartizione del profitto tra stabile organizzazione "cibernetica" e casa madre non si oppongono né il tipo di funzione esercitata (che, come evidenziato, presenta apprezzabili margini di autonomia "decisionale" nello svolgimento dell'attività economica, contrattuale e non), né la capacità di produrre "valore aggiunto" tramite lo sviluppo e la creazione di beni immateriali, quali il sito *web* e il *software* utilizzato per l'attività di *e-commerce* (ci riferiamo al citato caso n. 4). Il problema è costituito piuttosto dal ruolo preponderante che assume il sostenimento del rischio economico da parte della casa madre nelle sue diverse forme e la contemporanea limitatezza dello stesso in

⁴⁶⁶Cfr. il punto 83 del *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* del 2010, in cui si afferma che «*It may be that one part of the enterprise is a research centre for the enterprise and therefore has performed most or all of the functions by which a trade intangible, e.g. a complex software operation, has been created. However, that does not necessarily mean that one of the internal "conditions" of the research centre PE is that it is treated as the economic owner or joint economic owner of the intangible.*»

⁴⁶⁷Cfr. i punti 84 e 85 del *Report* citato « (...) *the key issue is which enterprise acts as the entrepreneur in deciding both to initially assume and subsequently bear the risk associated with the development of the intangible property.*

85. *The significant people functions relevant to the determination of the economic ownership of internally created intangibles are those which require active decision-making with regard to the taking on and management of individual risk and portfolios of risks associated with the development of intangible property.* »

⁴⁶⁸V. C. GALLI, *Primi orientamenti dell'Ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, op. cit., il quale riteneva che nel caso in cui i beni immateriali fossero stati effettivamente sviluppati dalla stabile organizzazione (quarta fattispecie), la stabile avrebbe potuto essere considerata il proprietario economico degli stessi, con l'ulteriore conseguenza che alla stessa si sarebbe potuta attribuire una quota significativa dell'utile complessivo dell'impresa.

capo alla stabile organizzazione.⁴⁶⁹ Il che costituisce probabilmente il riflesso di un'impostazione concettuale finalizzata a limitare la quota di profitto attribuibile allo Stato della fonte a vantaggio di quello esportatore netto di tecnologia (che di regola è uno Stato che fa parte dell'OCSE).⁴⁷⁰

⁴⁶⁹G. MELIS, voce «commercio elettronico», op. cit., il quale rileva come «il rischio di credito della stabile organizzazione è praticamente inesistente (perché l'uso della carta di credito è autorizzato dalla società emittente), che il rischio di mercato è limitato, in quanto la stabile organizzazione diventa di regola debitrice del fornitore del bene digitalizzato solo a seguito dell'acquisto da parte del consumatore finale, che il rischio tecnologico è solo quello che un cattivo funzionamento del server si traduca nella perdita di vendite».

⁴⁷⁰ In tal senso C. GALLI, op. cit., il quale rileva che «le conclusioni del TAG sembrano privilegiare ancora una volta - al pari di quanto avvenuto in materia di definizione di stabile organizzazione e di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico - lo Stato di residenza (della casa madre) rispetto allo Stato della fonte (stabile organizzazione)», e G. MELIS, voce «commercio elettronico», op. cit., il quale dall'esame della casistica citata e dalle soluzioni prospettate dall'OCSE deduce che «anche nell'ipotesi in cui lo Stato della fonte dovesse individuare una stabile organizzazione del soggetto non residente, la quota di profitto ad essa attribuibile risulterebbe comunque modesta, ancora una volta a vantaggio del Paese esportatore netto di tecnologia».

CAPITOLO IV

QUALIFICAZIONE E TASSAZIONE DELLE OPERAZIONI TELEMATICHE AVENTI AD OGGETTO BENI DIGITALI, BENI IMMATERIALI E PRESTAZIONI DI SERVIZI.

1. La qualificazione del reddito nel commercio elettronico. Profili generali. La distinzione tra utili d'impresa e *royalty* in ambito convenzionale e nella tassazione dei soggetti Irpef ed Ires fiscalmente non residenti in Italia ai sensi del t.u.i.r. 2. La *royalty* come provento derivante dall'uso o dalla concessione in uso del bene immateriale. Profili generali 3. In particolare: la concessione in uso dei diritti d'autore. I diritti di riproduzione, di distribuzione e di comunicazione al pubblico sulla rete. Profili incidenti sulla qualificazione reddituale dei proventi tratti dai beni immateriali 4. Le modifiche al Commentario nella versione del 2008 e la posizione del Fisco nelle Risoluzioni n. 169/E del 30 luglio 1997 e n.128/E del 3 aprile 2008 5. Concessione in uso del bene immateriale e prestazione di servizi. In particolare: la distinzione nel commercio elettronico diretto tra concessione del *know how* e prestazione di consulenza informatica 6. Contratti misti e qualificazione reddituale 7. Qualificazione reddituale dei proventi tratti dal *software* 7.1 Corrispettivi derivanti da diritti che implicano una cessione "*parziale*" della proprietà 7.2 Corrispettivi relativi al solo diritto d'uso del programma 7.3 Corrispettivi per le cc.dd. «*estensioni di licenza*» 7.4 Corrispettivi per la concessione di *know how* 7.5 Corrispettivi per la cessione totale o parziale della proprietà del "*copyright*" 7.6 Corrispettivi pagati in relazione ai cc.dd. contratti misti 7.7 Il trattamento fiscale dei compensi corrisposti ad una *software house* non residente da un distributore italiano in ordine all'importazione di software standardizzato 7.8 Il trattamento fiscale del *software* prodotto su commissione 8. Le banche dati 9. La qualificazione reddituale degli altri prodotti digitali. Il ruolo dell'attività di *downloading* 10. Casistica OCSE TAG su transazioni nell'ambito dell'*e-commerce*.

1. *La qualificazione del reddito nel commercio elettronico. Profili generali. La distinzione tra utili d'impresa e royalty in ambito convenzionale e nella tassazione dei soggetti Irpef ed Ires fiscalmente non residenti in Italia ai sensi del t.u.i.r.*

Nel capitolo I si è evidenziata la centralità della forma digitale (la natura dematerializzata) dei beni nella disciplina fiscale del commercio elettronico diretto e come essa costituisca (il più delle volte) l'estrinsecazione di un bene immateriale inteso secondo la nozione elaborata in precedenza.

Nel capitolo III si è invece studiata l'attività d'impresa "dematerializzata" nel commercio elettronico diretto svolta tramite la stabile organizzazione e sono state esaminate le peculiarità di quella che abbiamo denominato stabile organizzazione "cibernetica".

Occorre ora passare dal profilo dinamico a quello statico del commercio elettronico diretto, ossia dall'esame dell'attività d'impresa a quello delle singole operazioni telematiche in cui essa si sostanzia, provvedendo alla loro qualificazione in punto di diritto tributario interno ed internazionale.

A tale proposito, è opportuno premettere che in quest'ultima prospettiva le criticità di natura interpretativa ed applicativa ruotano essenzialmente intorno alla qualificazione dei proventi derivanti dalle transazioni telematiche come reddito d'impresa ai sensi del t.u.i.r. (e come utili d'impresa ai sensi dell'art. 7 del Modello OCSE) o come canoni (i.e. *royalties*) i quali – come già accennato in tema di beni immateriali – assumono una loro autonoma valenza fiscale a livello convenzionale (dove sono espressamente disciplinati dall'art. 12 del Modello OCSE) e nel t.u.i.r., seppure limitatamente all'ipotesi in cui essi siano percepiti da non residenti [cfr. art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r.].

Infatti, poiché gran parte dei beni digitali che formano oggetto di transazioni telematiche altro non sono che beni protetti dal diritto d'autore (si pensi al *software*), assume centrale rilievo stabilire se i proventi tratti da tali operazioni derivano dalla mera cessione di tali prodotti o invece dall'uso o dalla concessione in uso dei beni immateriali⁴⁷¹ che si estrinsecano in essi.

Dall'inquadramento dei proventi citati nell'una o nell'altra categoria derivano importanti conseguenze di ordine pratico.

Se il reddito tratto dal commercio elettronico diretto percepito da un soggetto fiscalmente non residente in Italia costituisce reddito d'impresa, esso sarà ivi tassato solo ove derivi da un'attività svolta per il tramite di una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato (cfr. l'art. 23, comma 1, lett. e) del t.u.i.r., nonché gli artt. 151, comma 2 e 152, comma 2, del t.u.i.r. con specifico riferimento ai soggetti Ires).⁴⁷² Se si è in presenza di canoni, il provento sarà

⁴⁷¹Stante l'esposizione già effettuata sui beni immateriali, l'argomento verrà integrato in queste sede accennando ai diritti di sfruttamento economico del diritto di autore (rilevanti ai della qualificazione di proventi tratti dal software) e compiendo alcune ulteriori precisazioni sul *software* e sul *know how* in funzione della qualificazione del reddito tratto dalla loro cessione o dalla loro concessione in uso.

⁴⁷²Per la verità, l'art. 152, comma 2, del t.u.i.r. stabilisce il principio della *forza d'attrazione della stabile organizzazione*, per cui le società e gli enti commerciali non residenti con stabile organizzazione in Italia determinano il reddito complessivo secondo le regole del reddito d'impresa in base ad un apposito o dei profitti e delle perdite relativo alla gestione della stabile organizzazione e *altre attività produttive di redditi imponibili in Italia*. Secondo il t.u.i.r., pertanto, le *royalties* conseguite da un ente commerciale non residente con stabile organizzazione in Italia andrebbero incluse nel reddito complessivo imponibile della stabile organizzazione secondo le regole del reddito d'impresa anche se derivanti da diritti che non sono relativi alla stabile organizzazione. Tuttavia, in presenza di una convenzione conforme al Modello OCSE stipulata tra l'Italia e lo Stato contraente in cui risiede l'ente commerciale con stabile organizzazione in Italia, torna applicabile il principio della forza di attrazione "limitata" per cui la *royalty* sarà tassabile in

tassato in Italia (i.e. nello Stato della fonte) con la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del trenta per cento ai sensi dell'art. 25, comma 4, del d.p.r. n. 600 del 1973, salva l'applicazione delle più favorevoli ritenute previste, di volta in volta, dalle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia e il singolo Stato contraente in cui risiede fiscalmente il beneficiario del reddito.⁴⁷³ A tale proposito, occorre sottolineare che mentre l'art. 12 del Modello OCSE prevede la tassazione delle *royalties* in via esclusiva nello Stato di residenza del beneficiario, le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia prevedono invece la loro tassazione concorrente nello Stato della fonte.⁴⁷⁴ Può anche darsi il caso che la *royalty* sia esentata dalla ritenuta nello Stato della fonte ove ricorrano i requisiti di cui alla direttiva n. 2003/49/CE (concernente il regime fiscale applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi), recepiti dall'Italia all'art. 26-*quater* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.⁴⁷⁵ In tal caso l'esenzione sarà estesa anche ai proventi relativi all'uso e alla concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali e scientifiche, altrimenti tassati con ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 25 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Italia solo se il diritto o il bene da cui deriva il provento sia effettivamente connesso a tale stabile organizzazione. Cfr. C. GARBARINO,

⁴⁷³ Le aliquote convenzionali variano da un minimo del 4 per cento (v. Convenzione con la Spagna, art. 12) ad un massimo del 30 per cento (Convenzione con il Pakistan, art. 12 par. 2). All'interno di singole convenzioni le aliquote variano a seconda del tipo di *royalties*. Le aliquote subiscono modificazioni anche rilevanti, in relazione alle singole Convenzioni applicabili in Italia. Poiché ai sensi dell'art. 169 del t.u.i.r., le norme convenzionali non possono generare fattispecie impositive non previste dalla normativa domestica dei singoli Stati contraenti (questo è il senso di tale disposizione nonostante la "sua infelice formulazione": così L. PERRONE, *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.* n. 3 del 2004, pag. 804; v. A. AMATUCCI, *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 1999, pagg. 67-68, nota 24), nell'improbabile ipotesi che la disposizione convenzionale sia più gravosa di quella interna (i.e. l'aliquota convenzionale sia più elevata di quella interna) troverà applicazione quest'ultima.

⁴⁷⁴ Questo diversamente da quanto avviene nelle altre due categorie di c.d. *investment income* (dividendi e gli interessi), in relazione alle quali gli artt. 10 e 11 del Modello OCSE, pur prevedendo il sistema della tassazione nello Stato del percettore, prevede altresì l'applicabilità del sistema della tassazione nello Stato del pagante con ritenuta ad aliquote ridotte: cfr. C. GARBARINO, *Voce «royalty» (diritto tributario internazionale)*. Tuttavia, non mancano casi in cui nelle convenzioni stipulate dall'Italia si deroga alla tassazione concorrente. Si veda l'art. 12, par. 3 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia: l'«uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche (ad eccezione dei canoni relativi a "software", a pellicole cinematografiche ed altre registrazioni di suoni o di 5 immagini) sono imponibili soltanto in questo altro Stato, qualora detto residente ne sia l'effettivo beneficiario».

⁴⁷⁵ Per un esame dei requisiti cui la direttiva citata ricollega l'applicazione del beneficio dell'esenzione della ritenuta sui canoni e gli interessi corrisposti tra società consociate, si rinvia alla Circolare n. 47/E del 2 novembre 2005.

Se invece il reddito è di fonte estera e il suo percettore è un'impresa commerciale fiscalmente residente in Italia, tale provento sarà ivi qualificato come reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del t.u.i.r., ma il suo inquadramento tra gli utili d'impresa o le *royalties* ai sensi della convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e lo Stato della fonte assumerà comunque rilievo al fine di stabilire se, rispettivamente, esso vada tassato nello Stato della fonte ai sensi dell'art. 7 del Modello OCSE (il che avverrà solo se il reddito rientra in un'attività economica ivi svolta dall'impresa italiana per il tramite di una stabile organizzazione e «*il diritto o i beni generati dai canoni si ricollegano effettivamente a tale stabile organizzazione*»: cfr. art. 12, par. 3 del Modello OCSE)⁴⁷⁶ o se invece debba comunque essere tassato in tale Stato con la ritenuta convenzionale (ove prevista). A questo proposito, occorre sottolineare che – seppure con specifico riferimento alle stabili organizzazioni di società UE che beneficiano dell'applicazione della direttiva n. 2003/49/CE⁴⁷⁷ – il requisito dell'effettiva connessione dei canoni corrisposti con l'attività della stabile organizzazione si collega al fatto che essi siano inerenti a tale attività. La relazione di accompagnamento al d. lgs. n. 143 del 2005, con cui è stata recepita la direttiva n. 2003/49/CE, chiarisce che la specificazione del concetto di inerenza si lega al fatto che la direttiva stabilisce che «*la stabile organizzazione è considerata pagatore di interessi o canoni soltanto nella misura in cui i pagamenti in questione rappresentano per la stabile organizzazione spese fiscalmente deducibili nello Stato membro in cui è situata*». Peraltro, come evidenziato dalla Circolare n. 47/E del 2005, la definizione fornita dalla direttiva “canoni ed interessi” fa riferimento «*alla sussistenza del requisito dell'effettiva connessione degli interessi e dei canoni corrisposti con l'attività della stabile organizzazione, e non ad un criterio di effettiva deduzione dei sopradetti*

⁴⁷⁶ Art. 12, par. 3, del Modello OCSE: «*Le disposizioni del paragrafo 1 non si applicano nel caso in cui il beneficiario dei canoni, residente di uno Stato contraente, eserciti nell'altro Stato contraente dal quale provengono i canoni un'attività economica per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, ed il diritto o i beni generati dai canoni si ricollegano effettivamente a tale stabile organizzazione. In tal caso si applicheranno le disposizioni dell'art. 7*».

⁴⁷⁷ In seguito all'approvazione della direttiva citata, il Governo italiano, in base alla delega di cui all'art. 1, commi 1 e 2, della l. 31 ottobre 2003, n. 306, recante "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. Legge comunitaria 2003" ha attuato la direttiva con d.lgs. 30 maggio 2005, n. 143 (in Gazzetta Ufficiale n. 172 del 26 luglio 2005).

pagamenti. Quanto specificato nella Direttiva, infatti, mira ad individuare con certezza quando i redditi pagati siano realmente inerenti all'attività svolta dalla stabile organizzazione e, di conseguenza, imputabili all'oggetto economico della stabile organizzazione stessa e non a quello della casa madre.»⁴⁷⁸

In termini più generali, l'inquadramento o meno dei proventi derivanti dal commercio elettronico diretto tra le *royalties* può portare a diverse conclusioni a seconda che essi derivino dall'uso o dalla concessione in uso di un bene immateriale o invece si sostanzino in una componente positiva di reddito originata dalla cessione di un bene digitale in cui si estrinseca il bene immateriale o da una prestazione di servizi.

Tre sono i principali profili che involgono in tale ambito il commercio elettronico. Il primo consiste nella distinzione tra la cessione integrale del bene immateriale e la cessione "parziale", ossia la sua concessione in uso, da cui discendono importanti conseguenze in ordine alla qualificazione reddituale, poiché nel primo caso si versa in tema di reddito d'impresa (utili d'impresa ex art. 7 del Modello OCSE) e nel secondo in tema di *royalties*.

Il secondo profilo attiene alla distinzione tra la cessione del bene digitale protetto dal diritto d'autore e la concessione in uso del bene immateriale. In tale ambito assume fondamentale importanza la differenza che intercorre tra la cessione del c.d. *software* standardizzato e la concessione in uso del *software* inteso come bene immateriale tutelato dal diritto d'autore, il quale può riguardare uno o più profili in cui si articola la privativa sulla proprietà intellettuale: il diritto di riproduzione, di distribuzione, di modifica, di esibizione del *software* etc.

Infine, il terzo profilo concerne la distinzione tra la concessione in uso del bene immateriale e la prestazione di servizi (rientrante tra le attività produttive di reddito d'impresa o, nell'ottica convenzionale, di utili d'impresa ex art. 7 del Modello OCSE). Può infatti accadere che la medesima prestazione abbia una connotazione – per così dire – "ibrida", in cui confluiscono elementi propri della concessione in uso di un bene immateriale e di una prestazione di servizi (si pensi al contratto di *franchising*), con importanti ricadute sul trattamento fiscale della fattispecie, oppure che il *facere* del prestatore si concreti nella creazione di un

⁴⁷⁸ Così la Circolare citata, par. 2, "Ambito soggettivo".

bene immateriale per conto del destinatario della prestazione o – ancora – che la sofisticatezza delle prestazioni di consulenza tecnica rese renda difficile *prima facie* stabilire se, ad esempio, ci si trovi di fronte alla concessione di un *know how* o piuttosto ad una prestazione di servizi.

Il tema della qualificazione reddituale delle operazioni dell'*e-commerce* diretto – aventi ad oggetto anche l'uso o la concessione in uso di beni immateriali e la prestazione di servizi *on line* – ha costituito oggetto di un'interessante analisi casistica da parte dell'OCSE nel documento *General Conclusions on Treaty Characterisation Issues and Analysis of E-Commerce Transactions*, pubblicato nel 2000.⁴⁷⁹

Ancorché in questa sede non sia possibile diffondersi in dettaglio sulle fattispecie ivi esaminate, nel prosieguo sarà opportuno dar conto di alcune tra le ipotesi più interessanti considerate in tale sede dall'OCSE.

Prima di ciò, è tuttavia opportuno esaminare preliminarmente la nozione di *royalty* ed individuarne i tratti salienti.

2. *La royalty come provento derivante dall'uso o dalla concessione in uso del bene immateriale. Profili generali.*

Le radici del termine *royalty* vanno ricercate nel periodo storico dell'età moderna. In tale fase storica i sovrani rilasciavano la c.d. "graziosa concessione reale" con cui attribuivano in via originaria il diritto di sfruttamento dei rapporti commerciali con talune aree del mondo a determinate persone o enti (le prime società anonime).⁴⁸⁰

La denominazione attuale risente del collegamento ideale tra il monopolio del sovrano e quello attuale, regolato dalla legge e che attribuisce al titolare dei diritti

⁴⁷⁹Il testo è stato pubblicato – tra l'altro – in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, IV, pagg. 283 ss. Per un esame della casistica ed alcune considerazioni in argomento (salvo quanto si dirà in seguito) si veda S. MAYR, *Dall'OCSE la qualificazione dei proventi da «e-commerce»*, *Corr. Trib.*, 2001, pagg. 1400 ss.

⁴⁸⁰ Si pensi alla Compagnia delle Indie Orientali (a tal fine dotata di responsabilità limitata). Per i riferimenti storici si rinvia a M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalty nelle imposte dirette*, Ferrara, 2008, pagg. 14-15, in cui sono reperibili interessanti riferimenti storici e bibliografici.

sulla proprietà intellettuale – seppure per un arco di tempo limitato – una privativa che può essere sfruttata economicamente.⁴⁸¹

Da notare che mentre la versione del 1977 del Modello OCSE ricomprendeva tra le *royalties* anche i proventi derivanti dallo sfruttamento economico di beni materiali consistenti in “*attrezzature industriali, commerciali e scientifiche*” (come tutt’oggi avviene nell’ambito della direttiva “interessi e canoni”),⁴⁸² la versione del Modello del 1992 ne ha circoscritto l’ambito oggettivo ai beni immateriali intesi nel senso prospettato in precedenza (v. il capitolo I).

In particolare, l'art. 12, par. 3, dispone che il termine «canoni» (*royalties* in inglese e *redevances* in francese) designa i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, incluse le pellicole cinematografiche (il modello dell'ONU aggiunge «*films o nastri usati per trasmissioni radiofoniche o televisive*») di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.⁴⁸³

⁴⁸¹Cfr. M. GREGGI, op.cit., pag. 17, il quale osserva che il collegamento con sfruttamento dei beni immateriali «*può forse essere trovato nel fatto che la disciplina giuridica della proprietà industriale e del diritto d'autore ha trovato la sua origine in statuti del Sovrano che garantivano al titolare di un bene (un'opera letteraria, una scoperta scientifica, e via dicendo) lo sfruttamento esclusivo della stessa. Questa forma di tutela non poteva essere trovata nel diritto comune, che naturalmente postulava la materialità del bene come elemento imprescindibile per ogni forma di salvaguardia.*». In realtà, se la Rivoluzione francese segna una soluzione di continuità con gli antichi privilegi reali, abolendo i diritti di monopolio ed estendendo ai beni immateriali il regime del diritto di proprietà. Tuttavia, come ha osservato MESSINETTI, voce «*Beni immateriali*» (*dir. privato*), in *Enc. giur. Treccani*, V, Roma, pag. 5, «*si trattò di una riforma più che altro verbale, giacché, una volta esteso il regime della proprietà ai beni immateriali, in concreto i diritti di questi ultimi continuarono ad essere caratterizzati a un contenuto sostanzialmente identico a quello dei diritti di monopolio.*».

⁴⁸²La norma convenzionale avente ad oggetto le fattispecie di royalties transnazionali si applica in via autonoma rispetto alle norme interne. Questo perché tale norma convenzionale non contiene, come altri similari norme definitorie, un rinvio alla norma interna, per cui può essere applicata indipendentemente da esse. Sulla interpretazione c.d. «in via autonoma» delle Convenzioni: C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, pag. 546.

⁴⁸³Con Circolare n. 42 del 12 dicembre 1981, l'Amministrazione finanziaria aveva fornito una interpretazione estensiva della nozione di *royalty*, precisando che «*i redditi cui si applica la normativa in esame sono costituiti da compensi corrisposti per l'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili; trattasi, in effetti, di corrispettivi per l'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili; trattasi, in effetti, di corrispettivi per l'uso o la concessione in uso di una vasta gamma di beni immateriali per i quali il legislatore ha usato una espressione sintetica, con un riferimento residuale ("e simili") ai beni immateriali di natura analoga a quelli elencati, per i quali si rende possibile, nei sistemi industriali evoluti, uno sfruttamento produttivo di redditi. E tale scelta legislativa e' ben comprensibile ove si consideri che la disposizione richiamata,*

Le singole convenzioni contro le doppie imposizioni possono talvolta ampliare l'ambito applicativo delle *royalties* sino a ricomprendervi fattispecie che, secondo il Modello OCSE e/o l'interpretazione del relativo Commentario, non vi rientrano affatto (come talune prestazioni di consulenza, tecnica o legale) o che possono non rientrarvi nel caso di specie, così come – viceversa – può accadere che vengano escluse fattispecie che potrebbero o dovrebbero rientrarvi secondo il Commentario. Con riferimento a quest'ultimo caso si pensi – ad esempio – all'art. 12 della vigente convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia ed Australia, in cui si stabilisce che rientrano nell'ambito delle *royalties* i proventi derivanti «*esclusivamente*» dall'uso o dalla concessione in uso del *software* e di altri beni immateriali, per cui, contrariamente a quanto si prevede ai sensi del Commentario, in presenza di contratti cc.dd. misti (su cui v. *infra*), consistenti in parte in prestazione di servizi e in parte nella concessione d'uso di un bene immateriale, il provento rientrerà tra gli utili d'impresa anche se nella fattispecie contrattuale sia prevalente la parte relativa alla concessione d'uso di un bene immateriale.

E' opportuno rilevare la differenza tra la formulazione dell'art. 2 della direttiva "canoni ed interessi", che comprende tra i beni produttivi di *royalties* il *software* (senza ulteriori specificazioni) e l'art. 12 del Modello OCSE, che invece non lo menziona espressamente, mentre nel Commentario si rileva che la qualificazione

prevedendo un unico indifferenziato trattamento fiscale che si concreta nella tassabilità in Italia dei compensi in argomento, non necessita di una elencazione dettagliata dei diversi tipi di corrispettivi e dei beni cui tali corrispettivi si collegano. Così sotto il primo profilo e' da ritenere che la definizione comprenda sia i pagamenti effettuati in esecuzione di un contratto sia le indennità che una persona e' obbligata a versare per l'utilizzazione abusiva del bene immateriale. Pertanto, per i contratti che contengono elementi oltre che di locazione, di compravendita, di finanziamento ecc., si rende necessario procedere ad un esame approfondito delle singole clausole contrattuali, nonché della situazione reale oggetto del contratto, allo scopo di determinare quanto meno la prevalenza dei vari elementi che si riscontrano in ogni singolo contratto. Sotto il secondo profilo, non v'e' dubbio che nella norma richiamata rientrano, ad esempio, tutti i diritti d'autore sia su opere letterarie che artistiche o scientifiche, quale che sia il mezzo materiale di diffusione di tali opere (libri, pubblicazioni varie, dischi, films, registrazioni, ecc.), nonché i compensi per lo sfruttamento di licenze e brevetti ovvero di disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti, ecc., ed in definitiva di tutti quei beni immateriali che hanno natura analoga. Parimenti compreso è il know - how che, definito sul piano internazionale (Association des Bureaux pour la Protection de la Propriete Industrielle, in commentario al "Modele de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune" - OCDE - Paris, 1977, pag. 120) come quel "complesso non divulgato di informazioni tecniche, siano esse brevettabili o non, necessarie alla riproduzione industriale come tale e nelle stesse condizioni di un prodotto o di un processo" rappresenta il "complemento di ciò di cui un industriale non può venire a conoscenza attraverso il semplice esame di un prodotto e la generica cognizione del progresso della tecnica". Invero, se si vuole escludere il know - how dall'accezione stretta di invenzione industriale, sembra che ad esso possa riconoscersi natura analoga ai beni immateriali espressamente richiamati dalla norma.»

dei proventi del derivanti da tale bene (consistente in un programma o una serie di programmi contenenti istruzioni per un computer sia in relazione al processo operativo dello stesso sia in relazione al funzionamento di processi applicativi) dipende dalla natura dei diritti acquistati dal soggetto utilizzatore.

Sotto il profilo della qualificazione reddituale delle *royalties* si è già rilevato in altra sede (v. capitolo I) che quando il beneficiario è un soggetto residente, il t.u.i.r. le "frammenta" in tre diverse categorie reddituali (redditi d'impresa, di lavoro autonomo o redditi diversi), mentre – come si evince dall'art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r. – esse assumono autonoma rilevanza in ambito transnazionale quando il beneficiario è un soggetto fiscalmente non residente in Italia.

Quanto al criterio di collegamento adottabile per individuare il *reasonable link* fondante la tassazione della *royalty*, può farsi riferimento in astratto ad una molteplicità di soluzioni,⁴⁸⁴ anche se in concreto i criteri adottati in relazione alle cc.dd. *royalties* transnazionali (i.e. pagate da un residente ad un non residente e, viceversa, da un non residente a un residente) sono essenzialmente due: la residenza del soggetto pagante quando il destinatario del pagamento è un soggetto non residente e la percezione delle *royalties* quando il percipiente è residente.⁴⁸⁵ Il primo criterio è quello adottato anche dall'Italia in relazione nel più volte citato art. 23, comma 2, lettera c), del t.u.i.r. e che è stato introdotto dall'art. 31, d.p.r. 30 dicembre 1980, n. 897. Più precisamente, le *royalties* sono tassabili in Italia alla sola condizione che siano corrisposte dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, per cui nel caso del pagamento ad una stabile organizzazione in Italia di

⁴⁸⁴Il luogo in cui si trova il bene oggetto di sfruttamento economico, quello in cui è effettuata l'attività produttiva del bene per il quale è poi stato creato il marchio di fabbrica o di commercio, quello in cui sono state sviluppate le ricerche che hanno condotto alla creazione dell'opera dell'ingegno o dell'invenzione industriale, il luogo dove tale soggetto dispone delle strutture ed attrezzature attraverso le quali il bene immateriale è stato elaborato, il luogo di residenza del soggetto percettore delle royalties). D'altra parte, l'attività creativa e la sua utilizzazione possono avvenire in diverse giurisdizioni nazionali ed essere effettuate da soggetti aventi le più diverse qualificazioni giuridiche e tributarie. Cfr. P. TABELLINI, *Gli aspetti fiscali dei trasferimenti di tecnologia e marchi*, *Dir. Prat. Trib.*, 1982, I, pag. 1506; FRIGNANI, *Il diritto del commercio internazionale*, Milano, 1986, pagg. 131-148; CROXATTO, *Profili tributari degli scambi internazionali di beni e servizi informatici*, in *I contratti di informatica. Profili civilistici, tributari e di bilancio*, Milano, 1987, pag. 404.

⁴⁸⁵MARONGIU, *Royalties e imprese estere*, *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, 1781; C. GARBARINO, voce «royalty», op. cit.

un soggetto non residente, esse saranno incluse tra i redditi imputabili a quest'ultima.

La Circolare Min. fin. del 12 dicembre 1981, n. 42, chiarisce che nell'ambito dei redditi tassabili in capo a soggetti non residenti, il legislatore ha inteso costituire come una categoria a sé stante quelli derivanti dall'utilizzazione di beni immateriali, come dimostra il fatto che ha eliminato ogni riferimento ad altre categorie di redditi che possono essere prodotti in Italia da non residenti.⁴⁸⁶

In sostanza, i componenti in questione sono attratti a tassazione non già in base alla qualificazione degli stessi come redditi d'impresa, da lavoro autonomo o redditi diversi, né con riferimento alla qualità di percettore non residente (persona fisica o giuridica, lavoratore autonomo o imprenditore), bensì per il solo fatto che sono erogati (ad un non residente, ancorché privo di stabile organizzazione in Italia) da uno dei soggetti espressamente indicati dalla norma.⁴⁸⁷

La disposizione citata è il risultato di un travagliato *iter* interpretativo che prima dell'introduzione di tale criterio richiedeva la sussunzione delle *royalties* corrisposte a non residenti in una delle categorie di reddito previste dalla disciplina delle imposte sui redditi.

In effetti, nel periodo previgente alla modifica apportata dall'art. 31 del d.p.r. n. 897 del 1980, mancando un'espressa definizione normativa delle *royalties*, ci si chiedeva quale fosse la natura reddituale di tali proventi. Infatti, nel caso della corresponsione di *royalties* da parte di soggetti residenti a soggetti non residenti, la qualificazione del reddito non operava come nella precedente situazione, perché essa doveva essere necessariamente estesa fino ad avere portata ultraterritoriale: *«in tali casi, infatti, poiché il percettore era estero, il possesso del reddito si*

⁴⁸⁶ Ciò nell'intento, come si legge nella relazione al decreto, sia di tutelare la ragione fiscale, che di indurre nella particolare materia un elemento di certezza anche a vantaggio degli operatori del settore.

⁴⁸⁷ Dalla scarsa consistenza del legame su cui si basa tale regola di localizzazione del reddito si è da taluni tratta conferma della fragilità della corrente di pensiero secondo la quale l'esercizio della potestà impositiva statale troverebbe un limite nella presenza di un c.d. *reasonable link*, posto che il riferimento alla residenza di chi eroga il reddito non riguarda direttamente il soggetto passivo, né presuppone l'esistenza in Italia della fonte in senso proprio del reddito ma *«piuttosto, e assai più riduttivamente, la localizzazione in Italia di colui che provvede materialmente al pagamento»*R. CORDEIRO GUERRA, *I limiti territoriali alla definizione dei presupposti imponibili a) sul piano del diritto internazionale*, in L. CARPENTIERI – R. LUPI – D. STEVANATO (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, pag. 103, nota 9).

*verificava all'estero e conseguentemente il presupposto stesso del tributo era all'estero».*⁴⁸⁸

Definito l'oggetto della tassazione delle *royalties* e il criterio di collegamento che ne consente la tassazione nello Stato della fonte, resta da individuare il significato e l'estensione dell'espressione «*uso o diritto d'uso*».

Va detto che il Commentario non chiarisce la differenza fra l'"uso" e il "diritto d'uso". Si è osservato che tale distinzione potrebbe essere collegata alla distinzione tra la concessione del diritto di utilizzo del bene immateriale e la sua alienazione, ma che si tratterebbe di una distinzione inutile sul piano degli effetti pratici perché nel modello OCSE sia i canoni dovuti per la concessione in uso che i corrispettivi pagati per la vendita del bene immateriale sono comunque esenti da imposizione nello Stato della fonte.⁴⁸⁹

Si è allora ipotizzato che tale distinzione vada attribuita alla volontà (che trova riscontro nel Commentario dell'art. 12) di applicare la disposizione sulle *royalties* non solamente ai corrispettivi derivanti da obbligazioni di natura contrattuale (il c.d. "diritto d'uso"), ma anche a quelli che derivano da un suo "uso" illecito che, come tale, trova fonte in un'obbligazione "extra-contrattuale" (non derivante dalla concessione del "diritto d'uso") quale può essere, ad esempio, una sentenza che obbliga chi ha usato illegittimamente il bene al risarcimento del danno comprensivo del lucro cessante.⁴⁹⁰ E' la c.d. *equitable royalty*, di cui si è già detto in precedenza (v. capitolo I).

⁴⁸⁸Così C. GARBARINO, voce «*royalty*», op. cit. cui si rinvia sull'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale che ha accompagnato tale questione. In questa sede basta rilevare che nel caso *royalty* corrisposta a non residente per individuare il criterio di collegamento applicabile alla fattispecie l'interprete doveva qualificare tale provento con riferimento al percettore, mentre nessun rilievo assumeva la qualificazione in relazione a colui che erogava le *royalties*. Secondo un'interpretazione dell'epoca, si riteneva che la qualificazione reddituale andasse in un certo senso conformata allo status del percettore estero, per cui se questi era imprenditore o società commerciale secondo le norme del proprio Stato di residenza, le *royalties* costituivano reddito d'impresa, mentre se esso era persona fisica non imprenditore secondo quelle stesse norme, le *royalties* andavano considerate redditi di lavoro autonomo o i redditi diversi a seconda dei casi (cfr. S. MAYR, *Compensi corrisposti a soggetti non residenti*, Boll. Trib., 1976, pagg. 85 ss (pag. 191). Sulle varie tesi proposte dalla dottrina e sulla posizione assunta dalla giurisprudenza di Cassazione anteriormente all'introduzione del criterio della residenza del pagante, si rinvia sempre a C. GARBARINO, op.cit.

⁴⁸⁹ Cfr. K. VOGEL, *Double Taxation Convention*, 1997, pag. 78.

⁴⁹⁰ In questo senso adesivo anche M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004, pag. 768, nota 17.

Con ciò è coerente l'orientamento assunto dal Fisco italiano nella Circolare n. 42 del 12 dicembre 1981, in base alla quale i pagamenti effettuati a titolo di indennizzo per l'utilizzo abusivo del bene immateriale sono tassabili quali compensi dovuti per la sua utilizzazione, e la posizione espressa dall'OCSE nel Commentario all'art. 12 del Modello omonimo.⁴⁹¹

Altro elemento che concorre alla definizione della nozione di "uso o diritto d'uso" è la distinzione tra la concessione del diritto d'uso del bene immateriale e la sua cessione.

Si realizza la prima ipotesi quando viene trasferito "qualcosa di meno" della piena proprietà di un bene immateriale, il che avviene ove – ad esempio – il titolare concede il diritto di riprodurre il bene in formato digitale in un numero determinato o indeterminato di copie a fini commerciali, posto che in capo ad esso resta comunque la titolarità del bene.

Ricorre invece la seconda ipotesi allorché viene trasferita la piena proprietà del bene immateriale, non residuando più alcun diritto sul bene stesso in capo al dante causa.

Tale impostazione, che traspare dai parr. 15 e 16 del Commentario all'art. 12, risulta altresì confermata dalla relazione allo schema della direttiva n. 2003/49/CE del 3 giugno 2003 (c.d. direttiva canoni ed interessi),⁴⁹² in cui la Commissione rileva che *«i pagamenti fatti in relazione al software possono rappresentare royalties se viene trasferito qualcosa di meno della piena proprietà del software (non alienazione della proprietà), ad esempio pagamenti fatti in relazione a trasferimenti del copyright che autorizzino l'acquirente allo sfruttamento economico del copyright usandolo per riprodurre il prodotto software per la*

⁴⁹¹ Cfr. la prima parte del par. 8 del Commentario all'art. 12: «8. Il paragrafo 2 [dell'art. 12: n.d.A.] contiene una definizione del termine 'canoni'. Generalmente, essi si riferiscono ai diritti o ai beni che costituiscono le diverse forme di proprietà letteraria e artistica, agli elementi di proprietà intellettuale specificate nel testo e alle informazioni inerenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico. La definizione viene applicata ai pagamenti per l'uso, o la concessione in uso, di diritti del tipo menzionato, indipendentemente dal fatto che essi siano, o debbano essere, depositati presso un pubblico registro. La definizione comprende sia i pagamenti effettuati in base ad una licenza sia le indennità che un soggetto sia obbligato a pagare per avere fraudolentemente contraffatto o violato il diritto. La definizione, tuttavia, non trova applicazione con riferimento ai compensi che, seppure basati sulla frequenza con cui un diritto appartenente ad un soggetto viene utilizzato, sono effettuati ad altra persona che non possiede il diritto o la concessione in uso dello stesso (si veda, ad esempio, il paragrafo 18 che segue).».

⁴⁹² Documento COM(1998) 67 def. del 4 marzo 1998.

vendita o per sublicenziare il copyright a terzi, ma che non costituisce cessione integrale del copyright».

Nel secondo caso non si è in presenza di un'ipotesi produttiva di *royalty* ma di utili d'impresa. Pertanto, i corrispettivi derivanti dalla cessione pura e semplice di beni immateriali non saranno soggetti alla ritenuta di cui all'art. 25, ultimo comma, del d.p.r. n. 600 del 1973. Come chiarito dalla Circolare del Ministero delle finanze del 22 settembre 1980, n. 32: *«mentre l'utilizzazione concreta l'ipotesi della prestazione di servizio di cui agli artt. 53 e 56, la cessione di un diritto immateriale – salvo il caso in cui formi l'oggetto principale dell'attività svolta – non rientra invece nel loro ambito, in quanto con essa si dà luogo ad una plusvalenza, nell'ipotesi di vendita, e ad un costo in quella di acquisto, fattispecie disciplinate rispettivamente dagli artt. 54 e 69 del richiamato d.p.r. n. 597/1993».*

Occorre tuttavia verificare se il corrispettivo include o meno la capitalizzazione dei canoni per lo sfruttamento del bene immateriale. Infatti, con Circolare del 13 marzo 1981, n. 3/12/227, il Ministero delle finanze ha ritenuto che *«se l'acquisto del bene immateriale avviene mediante un contratto (quale, ad esempio, la compravendita) che prevede il trasferimento mediante il pagamento di un corrispettivo commisurato soltanto al valore del brevetto, con esclusione per le imprese straniere cedenti di ogni altra pretesa collegata all'utilizzazione o meno dei diritti ceduti al soggetto italiano, non si verserebbe, in tal caso, nell'ipotesi di redevances, bensì di una semplice transazione commerciale. Se invece nel corrispettivo risulta incorporato il canone (anche se capitalizzato) per l'utilizzazione dovrebbe essere considerata redevance.»*⁴⁹³

La posizione espressa dal Fisco trova una conferma nella convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Messico, in cui all'art. 12 si precisa che il *«termine "canoni" include anche i proventi derivanti dall'alienazione di diritti o beni, nella misura in cui le somme derivanti da detta alienazione sono determinate in funzione della produttività o utilizzazione di detti diritti o beni».*

Ai sensi del t.u.i.r. gli "utili d'impresa" derivanti dalla cessione di beni immateriali saranno produttivi di *ricavi o plusvalenze* a seconda che –

⁴⁹³La Circolare prosegue affermando che *«Spetterà, dunque, all'ufficio imposte competente nell'ambito dei propri poteri di accertamento stabilire, caso per caso (anche attraverso l'esibizione dei contratti), se si sia in presenza o meno di redditi da definirsi quali redevances».*

rispettivamente – il bene rientri tra i cc.dd. beni merce o tra quelli strumentali. A tal proposito è opportuno citare la Risoluzione ministeriale del 10 agosto 1991, n. 9/661, la quale con riferimento alla cessione di un brevetto da parte di un'impresa fiscalmente residente in Italia ha affermato che essa origina plusvalenze rateizzabili ai sensi dell'art. 86, comma 4, del t.u.i.r. anche se il bene immateriale non è iscritto in bilancio perché non è stato sostenuto alcun costo per il suo acquisto o la sua produzione.⁴⁹⁴

Si è d'altra parte rilevato che mentre l'art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r. parla dei «*compensi [percepiti] per l'utilizzazione [ad opera di terzi] di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, processi, formule o informazioni relative ad esperienze conseguite in campo industriale, commerciale o scientifico ...*», gli artt. 53, comma 2, lett. b) e 67, comma 1, lett. g), del t.u.i.r. si riferiscono invece ai «*redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, ecc ...*», e che dalla relazione governativa all'originario art. 53, del t.u.i.r., è possibile indirettamente desumere che la locuzione «*redditi derivanti dall'utilizzazione economica*» riguardi sia la cessione che la concessione in uso. Pertanto, mentre negli artt. 53 e 67 del t.u.i.r., il legislatore si riferisce all'utilizzazione economica del bene immateriale da parte del titolare in ogni sua forma, nell'art. 23, lett. c), del t.u.i.r., esso considera solo l'ipotesi in cui il bene immateriale è concesso in uso.⁴⁹⁵ Pertanto, il presupposto territoriale per la tassazione del reddito tratto dalla cessione integrale dei beni immateriali di cui agli artt. 53 e 67 del t.u.i.r. va rinvenuto nelle lettere *d)* e *f)* dell' art. 23, comma 1, anziché nella lettera *c)* del comma 2, del t.u.i.r.⁴⁹⁶

Che il trasferimento della piena proprietà di un bene immateriale non costituisca una *royalty* è affermato anche nel Commentario all'art. 12 del Modello OCSE, che

⁴⁹⁴ Cfr. anche la Circ. Min. fin. n. 23/9/786 del 18 maggio 1983 e la Risoluzione del Min. fin. del 14 maggio 1984, n. 9/995, concernente la possibilità di effettuare la rivalutazione per conguaglio monetario di cui alla l. n. 72/1983 su brevetti, diritti d'autore, ecc. Ancora, si vedano la Circ. Min. fin. n. 207/E del 16 novembre 2000, par. 1.2 e la circolare dell'ASSONIME n. 13 del 27 febbraio 2001, pag. 18 confermativa dell'orientamento ministeriale anche in ordine alla rivalutazione di cui all'art. 10 della legge n. 342/2000.

⁴⁹⁵ In tal senso si esprime, ad esempio, M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, op. cit., pag. 765-766.

⁴⁹⁶ M. PIAZZA, *loc. cit.*

al par. 16 qualifica l'operazione non già come una concessione di un diritto d'uso ma una cessione cui sono applicabili gli artt. 7 o 13 del Modello citato.⁴⁹⁷

Vi sono tuttavia ipotesi in cui la distinzione tra cessione integrale e parziale non appare così netta in quanto – ad esempio – si realizzano alienazioni parziali di diritti su opere intellettuali che risultano avere un'estensione assai ampia. Il caso tipico è quello della cessione definitiva del diritto di sfruttamento esclusivo di un bene immateriale per un periodo specifico di tempo o in una data area geografica. In relazione a tali ipotesi, il Commentario ritiene che ci si trovi in genere di fronte a proventi qualificabili come reddito d'impresa anziché *royalty* poiché la proprietà del bene immateriale, in tutto o in parte, è stata comunque ceduta e i corrispettivi non possono essere collegati all'uso del diritto.⁴⁹⁸

3. In particolare: la concessione in uso dei diritti d'autore. I diritti di riproduzione, di distribuzione e di comunicazione al pubblico sulla rete. Profili incidenti sulla qualificazione reddituale dei proventi tratti dai beni immateriali.

Ad integrazione di quanto è già stato detto in precedenza sui beni immateriali (capitolo I), occorre compiere in questa sede alcuni cenni ai diritti in cui si estrinseca il loro esercizio, posto che tale profilo assume notevole rilevanza al fine di stabilire quando la fattispecie contrattuale avente ad oggetto un bene immateriale si traduca in un atto di disposizione che attiene al bene medesimo o al prodotto in cui si estrinseca tale bene (si pensi ai contratti di distribuzione in esclusiva del *software*, su cui v. *infra*).

Come chiarito, i programmi *software*, le banche dati e altri prodotti digitalizzati (brani musicali, testi e immagini) costituiscono beni protetti dalla legislazione dei diritti d'autore. In particolare, al *software* e alle banche dati si riferisce l'art. 10

⁴⁹⁷ Il commentario all'art. 12 specifica che sulla natura traslativa dell'operazione non incidono le modalità di pagamento del corrispettivo (ad esempio il pagamento rateale) o il collegamento del corrispettivo a determinati eventi.

⁴⁹⁸ M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, op. cit., pag. 767, nota 13, cita anche il caso in cui vi sia la cessione integrale di un diritto relativo ad una particolare forma di estrinsecazione dell'opera: è il caso dell'autore che cede il diritto di comunicazione dell'opera ma che si riserva il diritto di distribuzione sul supporto materiale. L'A. cita il caso delle opere cinematografiche in cui si potrebbe sfruttare diversamente il diritto di diffusione mediante mezzi televisivi e quello di distribuzione tramite altri mezzi (DVD, cassetta, etc.) e ritiene che ciascuno di questi diritti dovrebbe essere considerato un autonomo bene. Nello stesso senso sembra si esprima – anche se con riferimento al campo di applicazione delle agevolazioni per i nuovi investimenti – la Circolare del 5 aprile 2002, n. 30, pag. 40 che, a sua volta, richiama la circolare n. 51/E del 2000.

dell'Agreement on Trade - Related Aspects o Intellectual Property Rights, including trade in Counterfeit Goods incluso nell'atto finale dell'Uruguay Round, firmato a Marrakech il 15 aprile 1995 (il c.d. *TRIPs Agreement*), il base al quale i programmi per elaboratore sono tutelati quali opere letterarie ai sensi della Convenzione di Berna sulla protezione delle opere letterarie ed artistiche dei 1971 e che le "banche dati" costituiscono creazioni intellettuali, protette come tali, con l'avvertenza che la protezione non pregiudica i diritti d'autore eventualmente esistenti sui dati e sul materiale incluso nella banca dati. La stessa affermazione è contenuta nel *Trattato sul copyright* del 23 dicembre 1996 adottato dalla WIPO (*World Intellectual Property Organizations*). La direttiva n. 250/91/CEE ha introdotto, per il *software*, una protezione analoga a quella sul diritto d'autore, mentre lo stesso è avvenuto con la direttiva n. 96/9/CE per le banche dati.

La direttiva n. 2001/29/CE "*sull'armonizzazione di taluni aspetti del diritto d'autore e dei diritti connessi nella società dell'informazione*", recepita in Italia con il d. lgs. 9 aprile 2003, n. 68, delinea il quadro giuridico armonizzato del diritto d'autore tenendo conto anche dell'evoluzione delle tecnologie di trasmissione dei dati.

Dalla direttiva citata si evince che la disciplina sulla tutela dei diritti d'autore nelle sue forme fondamentali si articola nel diritto di riproduzione, nel diritto di comunicazione al pubblico e in quello di distribuzione.

Il *diritto di riproduzione* comprende tutte le forme di riproduzione dell'opera protetta, inclusa quella digitale.⁴⁹⁹ La definizione del diritto di riproduzione è contenuta nell'art. 1 della direttiva (e recepita dall'art. 13 della l. autore) ed ha ad oggetto «*la moltiplicazione in copie diretta o indiretta [includere le copie digitali: n.d.A.], temporanea o permanente, in tutto o in parte, dell'opera, in qualunque modo o forma, come la copiatura a mano, la stampa, la litografia, l'incisione, la fotografia, la fonografia, la cinematografia ed ogni altro procedimento di*

⁴⁹⁹ Gli Stati membri stabiliscono il diritto esclusivo di autorizzare o di vietare la riproduzione diretta o indiretta, temporanea o permanente, in qualunque modo o forma, totale o parziale:

- per gli autori, dell'originale e delle copie delle loro opere;
- per gli artisti interpreti o esecutori, delle fissazioni delle loro prestazioni artistiche;
- per i produttori di fonogrammi, delle loro riproduzioni fonografiche;
- per i produttori delle prime fissazioni di una pellicola, dell'originale e delle copie delle loro pellicole;
- per gli organismi di diffusione radiotelevisiva, delle fissazioni delle loro trasmissioni, siano esse effettuate su filo o via etere, comprese le trasmissioni via cavo o via satellite.

riproduzione». La definizione è molto ampia e – come precisa la relazione al d. lgs. 68 del 2003 (art. 1) – comprende anche le riproduzioni *on line (on demand)*. La legislazione di molti Stati limita in taluni casi la portata del diritto esclusivo di riproduzione: come nei casi di riproduzione ad uso privato a scopo di studio, ricerca, critica e rassegna stampa, per rendiconti di avvenimento e attualità. Da notare delle forme di riproduzione sono autorizzate solo nei limiti in cui siano rispettate "le tre condizioni" di cui all'art. 9, paragrafo 2, della Convenzione di Berna, sostanzialmente riprodotto negli artt. 13 del *TRIPs Agreement*, 10 del *WIPO Copyright Treaty* e 16 del *WIPO Performances and Phonograms Treaty* e fatto proprio dalla direttiva n. 2001/29/CE. In particolare, è necessario che la riproduzione sia concessa in casi speciali, che essa non confligga con il normale sfruttamento dell'opera e che non comporti un ingiustificato pregiudizio degli interessi del titolare dell'opera.

Tra le ipotesi in cui agli Stati membri è consentito introdurre delle limitazioni ai diritti di riproduzione e di comunicazione rientra la "copia privata", di cui si è detto in precedenza (v. capitolo II).

Qualora sia prevista la copia privata (che in quanto tale è limitativa dei diritti di distribuzione e comunicazione facenti capo all'autore ed eventualmente al produttore) i titolari dei diritti debbono ricevere un equo compenso. Il sistema adottato dalla maggior parte degli Stati membri dell'UE è quello di prevedere che l'equo compenso insista sui supporti atti a memorizzare le opere e che esso sia riscosso da appositi enti (in Italia dalla SIAE) che ne successivamente ne ripartiscono l'importo tra gli autori.⁵⁰⁰

Ancora, va rilevato che è prevista un'eccezione obbligatoria al diritto di riproduzione di taluni atti di riproduzione temporanea, privi di rilievo economico proprio, che formano parte integrante ed essenziale di un procedimento tecnologico e sono eseguiti all'unico scopo di consentire la trasmissione in rete tra terzi con l'intervento di un intermediario o l'utilizzo legittimo di un'opera o di altri

⁵⁰⁰ Si tratta di una sorta di forfetizzazione del compenso dovuto per i diritti di riproduzione che cerca contemperare i diritti di sfruttamento economico dell'autore (e del produttore) con le caratteristiche sia del formato digitale che dell'ambiente virtuale di *internet*, posto che la digitalizzazione e le comunicazioni telematiche postulano un capovolgimento del principio secondo cui la copia dell'originale è l'eccezione alla regola. Cfr. lo studio commissionato dall'UE ad un gruppo di esperti (tra cui il Prof. L. Lessig) del novembre 2009 ed intitolato *New rules for a new age? Legal analysis of a Single Market for the Information Society*.

materiali. Si pensi alle copie che vengono effettuate dal programma di un PC in memoria "cache".⁵⁰¹ Più precisamente e con riferimento specifico ai programmi per elaboratore (la l. autore non cita espressamente il *software* tra le opere dell'ingegno tutelabili⁵⁰² ma tutela tutti i programmi per elaboratore quali opere letterarie con la sola esclusione delle idee e dei principi costituenti il fondamento di ogni elemento di un programma, inclusi quelli alla base della sua interfaccia) artt. 64-ter e 64-quater della l. autore consentono all'utilizzatore di effettuare la copia dell'opera senza autorizzazione del titolare del programma in quattro ipotesi: quando è necessaria per l'uso del programma, per la conoscenza del programma e la comprensione dei meccanismi che portano alla sua creazione, quando si tratta di copia di riserva (si pensi alla copia di *backup*) e quando la copia è necessaria per decompilare il programma.

Quanto al *diritto di comunicazione al pubblico*, che include il diritto di messa a disposizione di opere e altri materiali, l'art. 3, par. 1, della direttiva ha esteso la protezione del diritto di comunicazione al pubblico anche a questa forma di diffusione, definita come la «*messa a disposizione del pubblico delle opere in maniera tale che ciascuno possa avervi accesso dal luogo e nel momento scelti individualmente*».⁵⁰³ Ciò che connota il diritto di comunicazione rispetto a quello di riproduzione è che esso non si esaurisce con gli atti di messa a disposizione del

⁵⁰¹ Da notare che la trasmissione on line di un'opera protetta in formato digitale dall'autore (o dal produttore) all'utente richiede la riproduzione di almeno sette copie della stessa per finalità eminentemente tecniche. Una copia viene generata da ognuno dei modem dei computer utilizzati (i PC del mittente e del destinatario), una copia viene generata nelle memorie RAM, una presso il *web browser*, una nel video decompressore e – infine – una nel *video display board*. Vanno poi incluse copie ulteriori che il destinatario potrebbe creare sul disco rigido del proprio PC. Cfr. M. BARBARISI, *La tutela della proprietà intellettuale*, in AA.VV. (a cura di E. TOSI) *I problemi giuridici di Internet*, Milano, 2001, pag. 409

⁵⁰² La modifica che sancisce la tutela dei programmi per elaboratore nella l. autore risulta aggiunto con d. lgs. 29 dicembre 1992 n. 518, in recepimento della direttiva n. 91/250/CE («*Sono altresì protetti i programmi per elaboratore come opere letterarie ai sensi della Convenzione di Berna sulla protezione delle opere letterarie ed artistiche ratificata e resa esecutiva con l. 20 giugno 1978, n. 399*»). Dall'insieme delle disposizioni sulla proprietà intellettuale si evince che il software quale opera dell'ingegno non è né incluso né escluso, ponendosi piuttosto la necessità di rilevare la presenza nel programma di quei requisiti che la disciplina sulle creazioni intellettuali richiede affinché questa rientri tra le opere dell'ingegno.

⁵⁰³ Anche i Trattati WIPO *Copyright Treaty* e *WIPO Performances and Phonogram Treaty* disciplinano espressamente il diritto di comunicazione al pubblico in qualunque forma, inclusa quella in cui i membri del pubblico possano accedere al materiale protetto da un posto e in un momento scelto individualmente, con ciò riferendosi espressamente alle forme di comunicazioni al pubblico "*on demand*" attraverso le reti. Tali principi della direttiva risultano ora recepiti nell'ordinamento italiano all'art. 16 della l. autore, come modificata dall'art. 2 del d. lgs. n. 68 del 2003.

pubblico. Pertanto, la mera pubblicazione di una copia di un'opera in rete non rappresenta la "distribuzione" (o almeno quando non avviene in forme da cui traspare la volontà di renderla pubblica: si pensi al caso in cui l'opera sia pubblicata su un sito web e sia liberamente consultabile da chiunque acceda ad Internet), ma solo l'esercizio del diritto di "comunicazione" che non subisce l'effetto di "esaurimento" del diritto proprio della messa in circolazione o dell'autorizzazione rilasciata a terzi a mettere in circolazione un'opera protetta su supporto materiale.⁵⁰⁴

Infine, per l'art. 17 l. autore⁵⁰⁵ *«il diritto esclusivo di distribuzione ha per oggetto la messa in commercio o in circolazione, o comunque a disposizione del pubblico, con qualsiasi mezzo ed a qualsiasi titolo dell'originale dell'opera o degli esemplari di essa e comprende, altresì, il diritto esclusivo di introdurre nel territorio degli Stati della Comunità Europea, a fini di distribuzione, le riproduzioni fatte negli Stati extracomunitari. Il diritto di distribuzione dell'originale o di copia dell'opera non si esaurisce nella Comunità Europea, se non nel caso in cui la prima vendita o il primo atto di trasferimento della proprietà nella Comunità sia effettuato dal titolare del diritto o con il suo consenso».*

Non costituisce invece esercizio del diritto esclusivo di distribuzione la consegna gratuita di esemplari delle opere, effettuata o consentita dal titolare a fini promozionali ovvero di insegnamento o di ricerca scientifica, così come non integra l'esaurimento la c.d. messa a disposizione dell'opera in rete.

I cenni sin qui effettuati alla legislazione sul diritto d'autore consentono di comprendere più agevolmente il regime fiscale dei compensi per l'utilizzo di opere protette, specialmente in materia di *software*.

In particolare, da quanto esposto si evince che i *«compensi per l'utilizzazione delle opere d'ingegno»* di cui parla l'art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r., e i *«compensi per l'uso o concessione in uso di diritti d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche»* di cui all'art. 12 del Modello OCSE – da tassare nello Stato di

⁵⁰⁴ Cfr. D. MINOTTI e A. SIROTTI GAUDENZI, *Un'ampia tutela della proprietà intellettuale rafforza la posizione di creatori e interpreti*, in *Guida al Diritto*, n. 19 del 2003; pag. 46.

⁵⁰⁵ Come modificato dall'art. 3 del d. lgs. 68 del 2003, a sua volta attuativo dell'art. 4, par. 2, della direttiva 2001/29/CE.

residenza del debitore, nei limiti del trattato – sono quelli pagati a fronte di un trasferimento parziale del diritto d'autore, nelle forme del diritto di riproduzione, di comunicazione al pubblico o di distribuzione al fine di consentirne al licenziatario il suo sfruttamento economico tramite la riproduzione per la vendita o la sub-licenza.⁵⁰⁶

Inoltre, appare evidente che nell'ottica civilistica esiste uno stretto legame tra il diritto di distribuzione del bene immateriale e quello di riproduzione, tant'è che un'autorevole dottrina⁵⁰⁷ ha affermato che il diritto di distribuzione è sostanzialmente riconducibile al «*potere del titolare di controllare la diffusione dell'opera protetta, e cioè in altri termini, al potere esclusivo del titolare di determinare la quantità di prodotti coperti da privativa disponibili sul mercato*».

Ma se questo è vero, quando dall'esame della fattispecie contrattuale risulta che i diritti di utilizzazione dell'opera dell'ingegno sono tenuti distinti dal diritto di proprietà sui supporti fisici nei quali necessariamente si concreta il bene immateriale, non si può non tener conto dell'art. 109 l. autore, ai sensi del quale «*la cessione di uno o più esemplari dell'opera non importa, salvo patto contrario, la trasmissione dei diritti di utilizzazione regolati da questa legge*».

Né, d'altra parte, l'autorizzazione a distribuire copie di prodotti tutelati dal diritto di autore può essere considerata una concessione in uso del diritto sul bene immateriale, poiché non risulta conferito al distributore alcun potere di controllo sulla diffusione delle copie del prodotto né quello di determinare il numero di copie disponibili sul mercato.⁵⁰⁸

Da ciò si è desunto che in presenza di un contratto avente ad oggetto la distribuzione di *software* standardizzato (i.e. non modificato ed adattato alle esigenze del committente) il diritto esclusivo di distribuzione sia esercitato dal produttore con la vendita delle copie del *software* al distributore e che, a seguito di tale vendita, il diritto citato si esaurisca con riferimento alle copie del *software* vendute al distributore. Il che assume notevole rilevanza ai fini della

⁵⁰⁶ Cfr. in tal senso anche M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, op. cit., pag. 773.

⁵⁰⁷ C. ROSSELLO, *I contratti di informatica nella nuova disciplina sul software*, Milano, 1997, pag. 49.

⁵⁰⁸ In questo senso cfr. ⁵⁰⁸ Cfr. M. IAVAGNILIO – P. TOGNOLO, *I contratti di distribuzione di software standardizzato Problematiche fiscali relative alla qualificazione del reddito corrisposto dal distributore residente al produttore non residente*, in *il fisco* n. 2 del 2000, pag. 466 e seguenti.

qualificazione dei proventi derivanti dal contratto come utili d'impresa anziché come *royalties*.⁵⁰⁹

4. Le modifiche al Commentario nella versione del 2008 e la posizione del Fisco nelle Risoluzioni n. 169/E del 30 luglio 1997 e n.128/E del 3 aprile 2008.

L'attuale posizione dell'OCSE sulla qualificazione e tassazione delle operazioni – telematiche e non – aventi ad oggetto beni immateriali o prodotti in cui si estrinseca un bene immateriale necessita di essere esaminata alla luce delle modifiche apportate nella versione del 2008 al Commentario all'art. 12.

Anzitutto, è stato introdotto un nuovo paragrafo 8.2⁵¹⁰ che assume fondamentale rilevanza per la definizione e la delimitazione della sfera applicativa delle *royalties* in ambito convenzionale.

Si è chiarito che qualora un pagamento rappresenti il corrispettivo per il trasferimento della proprietà piena di un diritto rientrante nella definizione di *royalties* (i.e. una privativa industriale o intellettuale, il *know-how*, etc.), tale pagamento non andrà considerato come "*corrispettivo per l'uso o per il diritto d'uso*", per cui non costituirà una *royalty*.

Come rilevato ai paragrafi 15 e 16 (che restano sostanzialmente invariati) in ordine al *software* possono insorgere alcune difficoltà d'inquadramento

⁵⁰⁹ Cfr. M. IAVAGNILIO – P. TOGNOLO, *I contratti di distribuzione di software standardizzato. Problematiche fiscali relative alla qualificazione del reddito corrisposto dal distributore residente al produttore non residente*, op. cit., pag. 467, nota 5.

⁵¹⁰ Di seguito il paragrafo 8.2 del Commentario all'art. 12: «8.2 Where a payment is in consideration for the transfer of the full ownership of an element of property referred to in the definition, the payment is not in consideration "for the use of, or the right to use" that property and cannot therefore represent a royalty. As noted in paragraphs 15 and 16 below as regards software, difficulties can arise in the case of a transfer of rights that could be considered to form part of an element of property referred to in the definition where these rights are transferred in a way that is presented as an alienation. For example, this could involve the exclusive granting of all rights to an intellectual property for a limited period or all rights to the property in a limited geographical area in a transaction structured as a sale. Each case will depend on its particular facts and will need to be examined in light of the national intellectual property law applicable to the relevant type of property and the national law rules as regards what constitutes an alienation but in general, if the payment is in consideration for the alienation of rights that constitute distinct and specific property (which is more likely in the case of geographically-limited than time-limited rights), such payments are likely to be commercial income within Article 7 or a capital gains matter within Article 13 rather than royalties within Article 12. That follows from the fact that where the ownership of rights has been alienated, the consideration cannot be for the use of the rights. The essential character of the transaction as an alienation cannot be altered by the form of the consideration, the payment of the consideration in instalments or, in the view of most countries, by the fact that the payments are related to a contingency.».

reddituale se il trasferimento di diritti di sfruttamento economico si concreta in un'alienazione parziale del bene, ossia quando l'attribuzione in via esclusiva di diritti di proprietà intellettuale a terzi avviene per un periodo di tempo limitato o in una data area geografica. Per l'OCSE, tali ipotesi andranno esaminate alla luce delle circostanze di fatto e della legislazione nazionale applicabile sia in tema di proprietà intellettuale che di trasferimento della proprietà. In linea di massima, se il pagamento costituisce il corrispettivo per il trasferimento della proprietà di diritti costituenti proprietà intellettuale distinta e specifica, tale pagamento andrà qualificato come ricavo rientrante nell'art. 7 o come un *capital gain* ai sensi dell'art. 13, piuttosto che una *royalty* di cui all'art. 12.⁵¹¹

Altra importante modifica del Commentario all'art. 12 consiste nell'introduzione di due nuovi paragrafi, il 10.1 e 10.2.

Il par. 10.1 chiarisce che i compensi ricevuti esclusivamente per l'ottenimento di un diritto di esclusiva per la distribuzione di prodotti o servizi in un dato ambito territoriale non debbono considerarsi relativi all'uso o al diritto d'uso di uno dei beni (immateriali) inclusi nella definizione di *royalty*⁵¹² ma negli utili d'impresa di cui all'art. 7 del Modello OCSE.

A tal proposito l'OCSE cita l'esempio del distributore di abbigliamento che acquista capi "griffati" (i.e. con un dato marchio) per commercializzarli nel suo Stato di residenza ed ottiene il diritto di distribuzione in esclusiva pagando un corrispettivo a tal fine.

In questa ipotesi, l'OCSE rileva che il distributore non paga per l'uso del marchio relativo ai beni commercializzati (posto che tale remunerazione del diritto del marchio è inclusa nei beni acquistati pronti per l'immissione in commercio) ma per quello di vendere in esclusiva dei beni distinti dal marchio (*"exclusive right to sell in his State of residence shirts"*).

Al par. 10.2 si specifica invece che un pagamento non può definirsi effettuato *"per l'uso, o per il diritto all'uso"* di un progetto, modello o piano se esso

⁵¹¹ Cfr. P. VALENTE, *Modello di Convenzione OCSE: modifiche agli artt. 6-12 del modello e al Commentario*, in *il fisco* n. 33 dell'8 settembre 2008, pag. 1-5959

⁵¹² Testo originale par. 10.1: *«Payments that are solely made in consideration for obtaining the exclusive distribution rights of a product or service in a given territory do not constitute royalties as they are not made in consideration of the use of, or the right to use an element of property included in the definition. These payments, which are best viewed as being made to increase sales receipt, would rather fall under article 7».*

rappresenta il corrispettivo per lo sviluppo di un progetto, un modello o un piano non ancora esistenti.

Ancora, al par. 14.4, si afferma che la distribuzione del *software* non è produttiva di *royalties* ove dal contratto discenda il diritto alla distribuzione di copie del *software* fornite dalla *software house* a fronte delle quali viene riconosciuto un corrispettivo, al distributore sono concessi solo i diritti necessari alla distribuzione del *software* e non anche quelli attinenti alla sua riproduzione nonché a qualsiasi altro diritto di sfruttamento del diritto d'autore sul programma.

Pertanto, diversamente dal contratto di licenza, quello di distribuzione comporta che il titolare del *copyright* continui ad utilizzare e sfruttare economicamente nell'ambito della sua attività imprenditoriale il bene immateriale, mentre il ruolo del distributore è limitato a quello di mero intermediario commerciale, posto che non può riprodurre né modificare il programma.

Si è in effetti correttamente rilevato che il titolare del diritto d'autore continua a sopportare i rischi dell'attività impresa derivanti dall'andamento economico delle vendite dei prodotti digitali (o dei supporti materiali) in cui è trasfuso il bene immateriale, per cui non si è in presenza di cc.dd. "*passive income*", (quali sono le *royalties* tratte dalla cessione del diritto di godimento del *copyright* mediante il contratto di licenza) ma di utili d'impresa.⁵¹³

Peraltro, con riferimento sia al paragrafo 10.1. che al paragrafo 14.4., l'Italia ha espresso le proprie riserve, rispettivamente, ai paragrafi 27.1 e 31.2.

Al paragrafo 27.1 l'Italia mostra sostanzialmente di aderire alla posizione OCSE sulla qualificazione dei compensi derivanti da contratti di distribuzione in esclusiva di beni o servizi come utili d'impresa anziché come *royalty*, sempre che tali compensi non afferiscono neanche in parte a diritti rientranti nella definizione di *royalties* («...where contracts grant exclusively distribution rights of a product or a service together with other rights referred to in the definition of royalties...»).

In ordine al par. 14.4, l'Italia non accetta *sic et simpliciter* quanto affermato in tema di contratti di distribuzione del *software* («Italy does not agree that the interpretation in paragraph 14.4 will apply in all cases») ma riserva una

⁵¹³ In questo senso v, ad esempio, M. GABELLI, *Note in Merito alla distribuzione del software e all'obbligo di effettuazione delle ritenute su royalties*, in *Fiscalità Internazionale*, settembre-ottobre 2008, pagg. 409 ss. (pag. 413).

valutazione caso per caso («*It will examine each case taking into account all circumstance including the rights granted in relation to the act of distribution*»).

Emerge una posizione prudente e pragmatica che non implica il disconoscimento della tesi dell'OCSE ma solo l'affermazione della necessità valutare caso per caso le fattispecie, con ogni conseguenza in ordine alla qualificazione reddituale dei compensi che ne derivano.

Ciò premesso, occorre dar conto della posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria italiana pochi mesi prima che fossero introdotte le modifiche al Commentario esposte in precedenza.

Nella Risoluzione n. 128/E del 2008, il Fisco ha affrontato il tema della cessione parziale del diritto di autore limitato alla distribuzione di un *software* al pubblico per mezzo di appositi supporti magnetici (diritto che spetta esclusivamente al titolare del diritto d'autore, salvo che quest'ultimo conceda a terzi il suo esercizio). L'Agenzia delle Entrate, richiamandosi all'art. 13, par. 1, del Commentario, rilevato che in assenza di una specifica licenza (nel caso di specie la commercializzazione del *software* informatico) la distribuzione del software si tradurrebbe in una violazione del diritto d'autore, ha qualificato il compenso corrisposto dal distributore come *royalties*. Più in particolare, il Fisco ha osservato che l'acquisizione di diritti parziali sul diritto d'autore (senza che il trasferente alieni totalmente il diritto d'autore) rappresenta un canone per il quale il corrispettivo viene riconosciuto per la concessione del diritto di usare il programma in casi in cui l'utilizzo di quest'ultimo costituirebbe una violazione del diritto d'autore. Esempi di tali accordi comprendono le licenze per riprodurre e distribuire al pubblico *software* che incorpora il programma protetto dal diritto d'autore o per modificare e diffondere in pubblico il programma. In queste circostanze, i pagamenti sono effettuati a fronte della concessione in uso del diritto di autore sul programma (cioè lo sfruttamento di diritti che altrimenti appartenerebbero esclusivamente al titolare del diritto di autore).

L'Amministrazione finanziaria si era in realtà già espressa sul tema della natura reddituale dei corrispettivi derivanti dalla distribuzione di *software* nella Risoluzione del Ministero delle finanze n. 169 del 30 luglio 1997.⁵¹⁴

⁵¹⁴In *Dir. Prat. Trib.*, 1998, pag. 623 e ss., annotata da M. RAVACCIA.

In tale occasione si era affermato che i compensi corrisposti a fronte dell'acquisto di programmi *software* a società straniere non aventi una stabile organizzazione in Italia non costituiscono *royalties* se tale acquisto è finalizzato al puro utilizzo personale e commerciale e prescinde da qualsiasi forma di riproduzione e di commercializzazione del *software* stesso.

Volendo sintetizzare la posizione del Fisco, si può affermare che due sono i profili in cui si sostanzia il suo orientamento sulla distribuzione del *software* in particolare e sul rapporto tra *royalty* ed attribuzione del diritto (parziale) di distribuzione relativo a prodotti oggetto di *copyright*.

Il primo è quello che valorizza la concessione del diritto "parziale" di distribuzione – anche a prescindere dall'esistenza o meno di un diritto di riproduzione del bene immateriale oggetto di esclusiva commerciale – per desumerne l'esistenza della concessione di un diritto d'uso, ossia di un diritto "parziale" produttivo di *royalties*.

Il secondo focalizza la sua attenzione sul soggetto utilizzatore, rilevando che il diritto d'uso implica uno sfruttamento del bene immateriale che non sussiste quando l'utilizzo si limiti a fini personali e commerciali.

In realtà, ci sembra si dovrebbe distinguere tra il caso in cui il contratto di distribuzione comporta unicamente il diritto a svolgere un'attività di intermediazione nel commercio delle copie senza ottenere il diritto alla riproduzione dell'opera protetta da quello in cui il distributore acquisisce (telematicamente o meno) un *software* dal titolare unitamente al diritto di riproduzione in numero determinato o indeterminato di copie da rivendere al pubblico.

Nella prima ipotesi sembra oramai palese che il rapporto per lo sfruttamento del bene immateriale intercorre direttamente tra l'autore (o il produttore) e l'utente finale, mentre il distributore si limita a ricevere una provvigione sulla vendita dei beni digitali in cui si estrinseca quello immateriale.

In effetti, se (come evidenziato in precedenza) il diritto di distribuzione rappresenta lo strumento con cui l'autore o il produttore può stabilire le modalità e il numero di copie e il prezzo dell'opera che possono circolare in occasione della prima immissione in commercio, appare evidente che in realtà quando si verifica

una situazione analoga a quella esaminata nella Risoluzione n. 128/E del 2008, il distributore non ha alcun diritto idoneo ad incidere sullo sfruttamento del bene immateriale, poiché egli non può modificarlo o adattarlo alle esigenze dei clienti, né riprodurlo in un numero (determinato o meno) di copie.

In altri termini, il distributore si limita a vendere le copie del prodotto che "incorpora" il bene immateriale sulla base di un contratto di licenza che intercorre direttamente tra l'utente finale e il titolare del bene immateriale, lucrando una provvigione sulle copie vendute al pari di un qualsiasi intermediario che interviene nella vendita. Il fatto poi che il bene – digitale o meno – si sostanzia in un *software* costituisce un mero accidente il quale non influisce sul contenuto del rapporto contrattuale che – e bene ribadirlo – non è il bene immateriale ma il supporto materiale che consente l'utilizzo del *software* o il bene digitale acquistato *on line*.

Ma se questo è, appare evidente che lo sfruttamento del bene immateriale continua a far capo al produttore o all'autore del bene immateriale e che l'esaurimento del diritto distribuzione (ossia del diritto di stabilire in occasione delle prima immissione in commercio quantità, modalità e prezzo dell'opera) si realizza direttamente tra i titolari citati e l'utente finale con la prima vendita, non interessando in alcun modo il distributore, che resta estraneo ad ogni atto dispositivo del bene immateriale in cui si estrinseca la copia del *software* che commercializza.

Detto diversamente, la licenza d'uso viene rilasciata all'utente finale non già dal distributore ma dall'autore dell'opera protetta, non diversamente da quanto si verifica nella vendita dei pacchetti applicativi con la c.d. *shrimp-wrap licence*, in cui i pacchetti applicativi sono venduti al distributore in confezioni sigillate la cui apertura da parte dell'utente attiva la licenza per l'uso del programma installato.⁵¹⁵

Sia nel caso di cui alla Risoluzione n. 128/E del 2008 che in quello da ultimo citato, il titolare dei diritti protetti sull'opera resta l'autore.

Ciò è pienamente coerente con l'idea, pacifica per OCSE e dottrina, secondo cui per stabilire se il compenso pattuito nell'ambito di un rapporto contrattuale sia inquadrabile tra le *royalties* ai sensi dell'art. 12 o gli utili d'impresa ai sensi

⁵¹⁵ In tal senso anche M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, op. cit., 780.

dell'art. 7 del Modello OCSE occorre avere riguardo al contenuto del diritto oggetto del negozio giuridico, poiché un conto è il trasferimento di un bene protetto dal diritto di autore e un'altro è il trasferimento, totale o parziale, del diritto di sfruttamento del bene immateriale.⁵¹⁶

Una situazione analoga a quelle sin qui descritte è quella che si concreta negli acquisti di *estensioni di licenza* da parte del distributore. Con esse l'utente finale può duplicare il *software* per utilizzarlo su più posti di lavoro. Qui l'analogia tra quest'ultima fattispecie e quella citata in precedenza consiste nella sostanziale coincidenza dell'estensione di licenza con il pacchetto applicativo.

Un discorso parzialmente diverso va fatto, invece, quando il distributore acquisisce il diritto a riprodurre delle copie del bene immateriale – in numero determinato o indeterminato – a fini della sua successiva commercializzazione.

In questa ipotesi, ci sembra che il fatto che il distributore incontri o meno una limitazione nel numero di copie riproducibili non assume rilievo nella qualificazione del compenso corrisposto all'autore (o al produttore), poiché in entrambi i casi sul piano giuridico si riscontra il trasferimento di un diritto parziale di riproduzione che incide sul bene immateriale e che è atto a connotare l'attività del distributore come uno sfruttamento parziale del diritto d'autore in relazione al quale quest'ultimo paga un compenso qualificabile come *royalty*.⁵¹⁷

D'altra parte, a riprova di ciò basta ragionare sul fatto che il diritto di riproduzione a fini commerciali anche in numero determinato di copie si traduce comunque in una tipica prerogativa del titolare del bene immateriale che in assenza di un preventivo trasferimento del diritto da parte di quest'ultimo comporta una violazione del diritto stesso.

⁵¹⁶ V., *inter alia*, G. MELIS, voce «commercio elettronico», op. cit. pag. 73, il quale osserva che i «corrispettivi derivanti dall'alienazione di un bene protetto costituiscono certamente reddito e ciò, si ritiene, anche nel caso in cui si tratti di un prodotto digitalizzato, in quanto la sua riproduzione (nel momento in cui si effettua il «downloading» del prodotto da Internet) non rappresenta la concessione temporanea del diritto ad effettuare la riproduzione, bensì un momento meramente "strumentale", al fine di consentire all'acquirente la fruizione del prodotto...».

⁵¹⁷ Parte della dottrina si esprime tuttavia in forma dubitativa quando il diritto di riproduzione per la vendita riguarda un numero determinato di prodotti «digitalizzati» poiché mentre dal punto di vista giuridico si realizza anche il trasferimento del diritto di riproduzione, sul piano economico l'operazione equivarrebbe all'acquisto di prodotti digitalizzabili in numero determinato. Cfr. C. GALLI, *Considerazioni in materia di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico*, Riv. Dir. Trib., 2000, IV, 323 ss. Nello stesso senso ci sembra si ponga G. MELIS, *op. cit.*, pag. 73.

5. Concessione in uso del bene immateriale e prestazione di servizi. In particolare: la distinzione nel commercio elettronico diretto tra concessione del know how e prestazione di consulenza informatica.

Al *know how* ed ai mutamenti intervenuti negli ultimi anni in ambito civilistico si è fatto cenno in occasione dell'individuazione della nozione di bene immateriale. In questa sede occorre invece evidenziare più in dettaglio gli elementi che connotano tale fattispecie al fine di stabilire quando un insieme di «*informazioni ed esperienze industriali, commerciali o scientifiche*» (cfr. l'espressione contenuta all'art. 12 del Modello OCSE) possa definirsi come *know how* a fini fiscali, anche al fine di stabilire quando un'operazione commerciale svolta in via telematica costituisca concessione d'uso di *know how* o piuttosto una prestazione di servizi.

Richiamandosi alla definizione che ne ha data l'*Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle*⁵¹⁸ (e fatta propria anche dal Fisco italiano: Circolare ministeriale n. 42 del 12 dicembre), il par. 11 Commentario dell'art. 12 definisce il *Know How* come un «*complesso non divulgato di informazioni tecniche, e brevettabili o no, necessarie alla riproduzione industriale come tale e nelle condizioni di un prodotto o di un processo; poiché esso deriva dall'esperienza, rappresenta ciò di cui un industriale non può venire a conoscenza mediante il semplice del prodotto e la generica cognizione del processo tecnico*».⁵¹⁹

Il documento OCSE del 13 luglio 1995 intitolato *Transfer Price for Multinational Enterprise and Tax Administrations*,⁵²⁰ richiama il citato par. 11 osservando altresì che nel contratto di *know-how*, una delle parti si obbliga ad impartire all'altra le proprie conoscenze ed esperienze (che rimangono sconosciute al pubblico), in modo che essa possa utilizzarle per proprio conto.

⁵¹⁸ Fatta propria anche dalla risalente Circolare n. 42 del 1981.

⁵¹⁹ Di seguito il par. 11 del Commentario dell'art. 12 del Modello OCSE nella versione ufficiale in inglese: «*Know-how is all the undivulged technical information, whether capable of being patented or not, that is necessary for the industrial reproduction of a product or process, directly and under the same conditions; in as much as it is derived from experience, know-how represents what a manufacturer cannot know from mere examination of the product and mere knowledge of the progress of technique.*».

⁵²⁰ Cap. VI, *Special Considerations for Intangible Property*, par. 6.5.

Un altro elemento che per l'OCSE connota il *know how* è che il concedente non si occupa direttamente dell'applicazione del *know how* concesso in uso, né garantisce che il suo utilizzo consenta al concessionario (o licenziatario) di conseguire il risultato sperato.

In passato, la dottrina e giurisprudenza tributaria⁵²¹ hanno evidenziato l'esistenza di una differenza di estensione tra la nozione di *know how* formulata in sede civilistica e quella più ampia rilevante a fini fiscali che si rifà al concetto sopra riportato e fatto proprio sia dall'OCSE che dall'Amministrazione finanziaria. In realtà, dopo le modifiche apportate al C.P.I., la nozione di *know how* risultante dal diritto industriale e quella del diritto tributario risultano sostanzialmente coincidenti (v. capitolo I), posto che si è data rilevanza giuridica espressa anche al *know how* costituito da un complesso di conoscenze non brevettabili, purché caratterizzato dalla segretezza e dall'impossibilità che altri ne venga a conoscenza con il mero *reverse engineering* (ossia mediante il semplice esame del prodotto e la generica cognizione del processo tecnico).

In questo senso si è espressa anche la Cassazione, che proprio in virtù dell'essenzialità della segretezza ha qualificato il *know how* come bene immateriale *sui generis* in quanto tutelato solo "*inter partes*" e non "*erga omnes*" come quei diritti della proprietà industriale ed intellettuale che sono legislativamente disciplinati, anche se la previsione espressa di una tutela *erga omnes* ora sancita dagli artt. 98 e 99 C.P.I. fa sorgere qualche dubbio sull'attualità di tale connotazione⁵²² o quanto meno richiede una rivisitazione alla luce dell'evoluzione normativa *medio tempore* intervenuta.

⁵²¹ In passato la Commissione Tributaria Centrale (Sez. XI, dec. n. 5636 dell'11 aprile 1989) ha ritenuto che il legislatore ha inteso ricomprendere nella norma non solo le "opere dell'ingegno", intese nello stretto significato di cui all'art. 2575 c.c., ma anche i beni immateriali non brevettabili. Per l'art. 53, comma 3, lett. b), d.p.r. si riferisce testualmente ai «*redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio e dalla utilizzazione economica di opere dell'ingegno, invenzioni industriali e simili ...*» amplia la portata della norma oltre i confini del c.c. Per la CTC, «*sovrapponendo le due norme (quella tributaria e quella civilistica) non si ha un perfetto combaciamento dei loro confini: infatti, mentre la disposizione di diritto civile è ben delimitata, quella di diritto tributario è aperta e posta in condizione di accogliere nel suo ambito anche altre analoghe situazioni di fatto che altrimenti sfuggirebbero all'imposizione tributaria.*»

⁵²² Si veda ad esempio P. AUTERI, *Tutela dei segreti d'impresa*, Relazione svolta a margine dell'Assemblea A.I.P.P.I. – Associazione Internazionale per la Protezione della Proprietà Industriale del 5 febbraio 2010 (reperibile sul web in http://www.aippi.it/docc/AUTERI_Segreti%20impresa.pdf), il quale osserva che è «*difficile negare che l'art. 6-bis l.i. [la previgente legge sulle invenzioni, ossia il R.d. n. 1127 del 1939:*

La non brevettabilità del *know-how* diviene irrilevante laddove la «segretezza» di fatto non ne consente libera circolazione dandogli una portata ristretta e facendogli acquistare valore economico.⁵²³

La nozione di *know how* risulta ulteriormente precisata dai regolamenti comunitari n. 556/1989/CEE, concernente l'applicazione dell'art. 71 del Trattato CEE agli accordi di licenza di *know-how*, n. 240/96/CE, relativo agli accordi di trasferimento di tecnologia, e n. 4087/1988/CEE, concernente l'applicazione dello stesso articolo agli accordi di *franchising*.

Nei primi due regolamenti, la definizione che ne emerge è quella di «*un insieme di informazioni segrete, sostanziali ed identificate in una qualsiasi forma appropriata; il termine segreto indica che l'insieme del know-how, considerato globalmente nella precisa configurazione e articolazione delle sue componenti, non è generalmente noto o facilmente accessibile, cosicché il suo valore consiste in parte nel vantaggio temporale licenziatario acquisisce quando esso gli viene comunicato; tale termine non è inteso in senso stretto, cioè che ogni singola componente del know-how deve essere assolutamente sconosciuta o non ottenibile al di fuori dell'azienda licenziante*». Invece, nel regolamento n. 4087/1988/CEE il *know-how* è definito come un «*patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove eseguite dall'affiliante, patrimonio che è segreto, sostanziale e accertato*»; la nozione di segretezza corrisponde, in linea di massima, a quella del regolamento 556/1989. Dalla disciplina comunitaria citata emerge che il *know how* si connoterebbe non solo per la segretezza ma anche per la sostanzialità e la identificabilità (per il *know how* tecnico) o accertabilità (per quello commerciale), laddove il bene immateriale in esame è sostanziale se comprende conoscenze utili al licenziatario all'atto della stipula del contratto (i.e. idonee ad apportare al licenziatario un vantaggio competitivo) ed è identificabile

n.d.A.] riconoscesse e che l'art. 99 c.p.i. riconosca in relazione alle informazioni che presentavano i requisiti stabiliti dalla stessa disposizione a chi ne aveva il legittimo controllo una tutela in una certa misura erga omnes in quanto consentiva a chi di tali informazioni avesse il legittimo controllo di vietare ai terzi, forse anche non concorrenti, l'utilizzazione delle informazioni acquisite in modo contrario ai principi della correttezza professionale; una tutela quindi esclusiva anche se sensibilmente diversa per presupposti e per contenuto da quella che ha ad oggetto le invenzioni brevettate.»

⁵²³ Cass., 27 febbraio 1985, n. 1699; Cass., 20 gennaio 1992, n. 659.

se è reso sufficientemente intellegibile al fine di consentirne una sua verifica alla luce dei criteri di segretezza e sostanzialità.

La disamina del significato e dell'estensione del concetto di *know how* consente di apprezzare meglio quando un compenso percepito da imprese non residenti costituisca il corrispettivo di una prestazione di servizi svolta nell'esercizio di un'attività commerciale o invece sia il corrispettivo per il trasferimento o la concessione in uso di un dato *know-how*.

Da ciò derivano rilevanti conseguenze, poiché il pagamento di compensi per lo sfruttamento di un determinato *know-how* a non residenti è imponibile in Italia se corrisposto da residenti o a stabili organizzazioni in Italia di non residenti (art. 23, comma 2, lett. c), t.u.i.r.. In tal caso si applica la ritenuta di cui all'art. 25, quarto comma, d.p.r. n. 600 de 1973 sul compenso lordo, salva la diversa aliquota prevista in via convenzionale, quanto meno nelle ipotesi in cui si deroga alla regola secondo cui la tassazione ha luogo esclusivamente nello Stato di residenza del beneficiario.

Viceversa, il pagamento di corrispettivi a fronte di prestazioni di "servizi d'impresa" non comporta l'applicazione di ritenute alla fonte e determina tassazione in Italia solo se il beneficiario vi ha una stabile organizzazione.

Utili indicazioni per individuare il confine fra contratto di *know-how* e la consulenza tecnica sono contenute nel par. 11 del Commentario all'art. 12 del Modello OCSE, nel testo modificato in seguito all'approvazione del Rapporto OCSE "*Tax Characterisation issues Arising from E-Commerce*, in "2002 Reports to the Model Tax Convention", 2003.

Per il par. 11.1 «*Nel contratto di know-how, una delle parti accetta di fornire all'altra, così che questa possa usarla per proprio conto, la sua speciale conoscenza esperienza che rimane sconosciuta al pubblico. Si riconosce che non è richiesto al concedente di partecipare egli stesso all'applicazione delle formule concesse al licenziatario e che non deve garantire il relativo risultato*». Tale contratto differisce da quelli di fornitura di servizi in cui una delle parti si obbliga ad utilizzare le proprie abilità per eseguire un lavoro per l'altra parte. I corrispettivi pagati in relazione a questo secondo tipo di fattispecie contrattuali

rientrano, di norma, sotto la disciplina dell'art. 7 del Modello OCSE (redditi d'impresa) (Cfr. par. 11.2).

Dal par. 11.3 si evincono gli elementi idonei a distinguere il contratto di cessione di *know how* dalla prestazione di servizi. Anzitutto, i primi riguardano informazioni che già esistono o che comunque saranno fornite dopo la loro creazione o sviluppo e che prevedono clausole di segretezza dell'informazione. In secondo luogo, nei contratti di prestazione di servizi il fornitore si obbliga ad eseguire un'opera che può richiedere particolari esperienze e competenze che (di regola) non è necessario trasferire all'altra parte. Infine, nel caso della fornitura di *know how* il fornitore non deve, almeno di regola, svolgere altre attività se non quella di trasmettere le informazioni esistenti al cliente riproducendo al più il materiale di supporto. Invece il contratto di fornitura di servizi implica un maggior coinvolgimento del fornitore per l'adempimento delle obbligazioni contrattuali. A titolo meramente esemplificativo, esso dovrà sostenere spese per il personale incaricato di effettuare ricerche, progetti, test, ecc. e per il pagamento di eventuali subfornitori.

Le modifiche apportate al Commentario all'art. 12 in seguito all'approvazione del Rapporto OCSE "*Tax Characterisation issues Arising from E-Commerce* del 2003 si occupano anche dell'ipotesi in cui un contratto prevede la fornitura di *software*.

A tal proposito, si reputa avvenuta una cessione di *know-how* quando il contratto prevede l'acquisizione di informazioni costituenti regole e principi (i.e. linguaggi o tecniche di programmazione) e nella disciplina contrattuale è inclusa una clausola in base alla quale le informazioni sono sottoposte a vincoli di segretezza, per cui non possono essere diffuse dal cessionario senza autorizzazione.⁵²⁴

La distinzione fra contratto di *know how* e contratti apparentemente simili (quali quelli di assistenza tecnica o consulenza) ha formato anche oggetto di

⁵²⁴ Tra gli esempi di corrispettivi che per l'OCSE sono da ritenere corrisposti a fronte di prestazioni servizi e non della concessione di *know how*, sono inclusi quelli per l'assistenza post vendita, per prestazioni in garanzia, di assistenza tecnica (anche se in alcuni casi le convenzioni contro le doppie imposizioni includono le consulenze tecniche tra le *royalties*), quelli per consulenze di ingegneri, avvocati, o contabili, per consulenza (anche tecnica) fornita per via telematica per l'accesso a reti di computer o a banche dati.

approfondimento da parte della dottrina civilistica,⁵²⁵ che ha sottolineato alcuni profili essenziali atti distinguere le due fattispecie.

Nello specifico, si è osservato che nel contratto di *know how* prevalgono gli obblighi di dare (trasferire delle conoscenze tecniche, commerciali ecc. dotate di segretezza, sostanzialità ed identità) sugli obblighi di fare che, pur esistenti (dato che il trasferimento di conoscenze non può avvenire che attraverso la consegna di documenti, l'istruzione di personale, ecc.), sono puramente accessori e funzionali alla messa in opera e alla funzionalità delle informazioni "consegnate". Inoltre, il contratto di *know how* comporta il trasferimento di un bene immateriale (le conoscenze segrete, sostanziali ed identificate), mentre la consulenza e l'assistenza tecnica postulano il trasferimento di capacità organizzative e tecniche che si concretano, di regola, nell'invio di personale specializzato. Infine, poiché il contratto di *know how* comporta il trasferimento di "informazioni riservate" già individuate dalle parti, in tale fattispecie contrattuale non sono configurabili degli obblighi di risultato analoghi a quelli previsti nel caso di contratti di consulenza e assistenza tecnica.

Tale impostazione risulta in effetti sostanzialmente recepita dal Fisco, come si evince dalla risoluzione 24 settembre 2003, n. 183/E.

In tale occasione, al fine di distinguere un contratto di consulenza da uno di concessione di *know how*, si è infatti affermato che il primo ha ad oggetto la soluzione di particolari problemi, tramite conoscenze specialistiche possedute dalla società che fornisce il servizio di consulenza, mentre nel secondo si è in presenza di un trasferimento di conoscenze, generalmente caratterizzate dalla segretezza, alla società istante che le utilizzerà per proprio conto.

La giurisprudenza tributaria ha avuto modo di osservare come la distinzione fatta dall'OCSE trovi una sua corrispondenza nell'ambito del diritto civile.

In particolare, si è rilevato che il contratto di fornitura di servizi rientra nei contratti qualificabili come contratti d'appalto o contratti d'opera in cui l'esecutore del servizio garantisce il risultato secondo le condizioni contrattuali o comunque si impegna ad eseguire un dato servizio con normale diligenza. Per contro, il contratto di licenza postula che l'opera sia già stata compiuta e che sia di proprietà

⁵²⁵ L. ZAGATO, *Il contratto comunitario di licenza di know how*, Padova, 1996, pag. 187 e ss.

del licenziante, che ne concede lo sfruttamento al licenziatario, il quale a sua volta ne acquisisce la licenza dopo aver esaminato il bene immateriale e averlo giudicato idoneo alle proprie esigenze senza dare al licenziatario alcuna garanzia che l'oggetto della concessione sia adatto alle sue esigenze.⁵²⁶

6. Contratti misti e qualificazione reddituale.

Non è infrequente che vengano stipulati contratti misti aventi ad oggetto il trasferimento di brevetti, marchi e *know-how* congiuntamente ad altri servizi, come l'assistenza al cliente la formazione del personale.

Anche in questi casi potrebbe essere necessario distinguere i corrispettivi derivanti da prestazioni di servizi da quelli configurabili come *royalties*.

Di norma, se un contratto comprende sia il trasferimento di *know how* che una prestazione di servizi (come accade a volte nei contratti di *franchising*), occorre scomporre il corrispettivo nelle varie componenti.

Tuttavia, come chiarito al par. 11.5 del Commentario OCSE all'art. 12,⁵²⁷ quando una delle parte del corrispettivo costituisce l'oggetto principale del contratto, il suo regime fiscale deve essere applicato all'intero corrispettivo.

Uno dei casi esaminati dall' OCSE è quello relativo al contratto di *franchising* in cui «*il concedente impartisce le sue conoscenze ed esperienze al concessionario e, inoltre, li fornisce assistenza tecnica e, in certi casi è appoggiata da un'assistenza finanziaria e da forniture di beni. La prassi appropriata per un contratto misto è, in via di principio, di spezzare, sulla base delle informazioni contenute nel contratto o sulla base di ragionevoli proporzioni, l'importo del compenso pattuito a seconda delle varie parti di ciò che il contratto prevede, e di applicare a ciascuna parte di esso così determinata il trattamento impositivo ad essa proprio. Se tuttavia una parte di ciò che viene fornito costituisce di gran lunga lo scopo principale del contratto e le parti in esso pattuite hanno solo un carattere*

⁵²⁶Cfr. Commissione Tributaria Centrale, Sez. XII, 18 novembre 1995, decisione del 5 aprile 1996, n. 1598, in cui si è esclusa l'applicabilità della ritenuta in presenza di un contratto qualificato come appalto ai dell'art. 1655 del codice civile.

⁵²⁷Nel testo modificato a seguito del Rapporto OCSE, *Tax Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, in "2002 Reports Related to the Model Tax Convention", 2003

*ausiliario e scarsamente importante, sembra allora possibile applicare all'intero importo del compenso il trattato applicabile alla parte principale».*⁵²⁸

L'Agenzia delle Entrate ha applicato tale principio nella risoluzione 183/E del 24 settembre 2003, avente ad oggetto un contratto che prevedeva il pagamento di un corrispettivo per la licenza di utilizzo – in Italia – del marchio di una rivista francese e per la licenza di riproduzione e traduzione in italiano nell'edizione nazionale illustrazioni, fotografie ed editoriali dell'omologa rivista francese. In tale occasione il Fisco ha concluso nel senso che *«il contenuto prevalente dell'accordo contrattuale è da ricondursi al concetto di concessione di marchio a fronte di un corrispettivo unitario, il conseguente trattamento fiscale non può che essere quello di cui al par. 1 dell'art. 12 della Convenzione tra Italia e Francia, in cui si prevede la tassazione concorrente dello Stato della fonte e dello Stato di residenza del beneficiario tramite l'applicazione di una ritenuta del 5 per cento sull'importo lordo dei canoni.»*.

Nella risoluzione in esame si è altresì rilevato che ad una diversa soluzione si potrebbe pervenire qualora fosse contrattualmente individuabile la quota parte del corrispettivo imputabile alla concessione del diritto di utilizzazione del marchio e quella imputabile invece alla concessione dei diritti di traduzione e pubblicazione. In tal caso, la seconda parte del corrispettivo ricadrebbe nell'art. 12, par. 3, della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Francia, che dispone la tassazione esclusiva delle *royalties* nello Stato di residenza del beneficiario, mentre nel primo caso ricorrerebbe la tassazione concorrente con l'applicazione dell'aliquota convenzionale.

L'applicazione della disciplina prevista per la prestazione principale all'intero compenso oggetto del contratto, suggerita al par. 47 del Rapporto OCSE, *Tax Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, in "2002 Reports Related to the Model Tax Convention", 2003, anche per motivi di semplicità di gestione, è seguita anche dagli USA in presenza di prestazioni contrattuali scarsamente significative o che hanno natura meramente accessoria alla prestazione principale.⁵²⁹

⁵²⁸ Cfr. Commentario all'art. 12, par. 11.5

⁵²⁹ E' il c.d. "*de minimis concepti*".

7. Qualificazione reddituale dei proventi tratti dal software.

Le riflessioni e le analisi sin qui effettuate hanno in parte anticipato (e semplificato) l'esame del trattamento fiscale delle operazioni che nell'ambito del commercio elettronico diretto e indiretto hanno ad oggetto il *software*.

Ancorché da un punto di vista prettamente tecnico il termine *software* sottintenda l'insieme dei programmi che regolano il funzionamento di un elaboratore e l'elaborazione dei dati, cioè l'insieme di segnali binari che sono memorizzati su supporti di vario genere,⁵³⁰ il Commentario lo identifica nel programma o nella serie di programmi contenenti istruzioni per un *computer*, sia nell'accezione di sistema operativo che di pacchetti applicativi.⁵³¹

Il Commentario all'art. 12 rileva altresì che il *software* può essere trasferito con un'ampia varietà di mezzi (in forma scritta, per via telematica, per CD Rom, ...) e che può essere sia standardizzato che creato su misura per un cliente. Infine, esso può essere trasferito come parte integrante di un *computer*.

Su piano prettamente fiscale, la qualificazione dei corrispettivi collegati al trasferimento del *software* discende dalla natura dei diritti acquisiti dall'acquirente in ordine all'uso e allo sfruttamento del programma.

Infatti, se è vero che la categoria reddituale delle *royalties* si connette allo sfruttamento economico di un bene immateriale, ossia di un bene riconosciuto e

⁵³⁰ Generalmente si parla *hardware* e *software*, individuando nel primo la parte fisica dell'elaboratore, ossia l'insieme dei suoi componenti elettronici e meccanici che può svolgere le sue funzioni operative solo grazie al software, ossia l'insieme di istruzioni che, una volta che sono state eseguite dall'elaboratore, producono dei risultati a partire da dati di input. In contrapposizione all'*hardware*, il software costituisce una componente che pur concretandosi materialmente in impulsi elettrici, ha natura astratta. L'OMPI (Organizzazione Mondiale della Proprietà Intellettuale) nella riunione del Comitato di Esperti di Canberra (2 - 6 aprile 1984) ha definito il *software* come «l'espressione di un insieme organizzato e strutturato di istruzioni (o simboli) contenuti in qualsiasi forma o supporto (nastro, film, circuito, disco), capace direttamente o indirettamente, di fare eseguire o fare ottenere una funzione, un compito o un risultato particolare per mezzo di un sistema di elaborazione elettronica dell'informazione».

⁵³¹ Cfr. par. 12.1 del Commentario all'art. 12: «*Software may be describes as a program, or series of programs, containing instructions for a computer required either for the operational processes of the computer itself (operational software) or for the accomplishment of other tasks (application software)*». In effetti i programmi per elaboratore possono concretarsi tanto in *software* di base che in *software* applicativo. Il primo consiste in quei sistemi che rendono operativo il computer, consentendogli di eseguire programmi per risolvere i problemi dell'utente. Esempi di *software* di base sono i sistemi operativi, insieme di programmi che gestiscono l'*hardware* e forniscono un supporto per l'esecuzione dei programmi funzionali alle esigenze dell'utente. Il *software* applicativo è invece costituito dall'insieme dei programmi che risolvono specifici problemi dell'utente. Si pensi ai programmi di contabilità, di videoscrittura, di elaborazione grafica, ecc. Le due tipologie di *software* in tanto possono funzionare in quanto interagiscono tra loro.

tutelato come tale da un ordinamento giuridico statale, appare evidente che la qualificazione dei compensi percepiti in relazione ad esso saranno influenzati anche dalla qualificazione che di tale bene è data dal singolo Stato (anche se l'OCSE osserva che nella pressoché totalità degli Stati aderenti ad essa il *software* è tutelato come proprietà intellettuale).

Inoltre, il Commentario aggiunge che, sebbene la locuzione "*computer software*" venga in genere utilizzata per descrivere tanto il programma in cui si concreta il diritto di proprietà intellettuale (*copyright*) quanto il supporto in cui è incorporato, gli Stati OCSE distinguono il *copyright* sul *software* e il supporto materiale che lo incorpora.⁵³²

Ciò premesso, il Commentario distingue i seguenti tipi di corrispettivo derivanti dalle diverse modalità di trasferimento del *software*.

7.1 Corrispettivi derivanti da diritti che implicano una cessione "parziale" della proprietà.

Una prima ipotesi di sfruttamento economico dei diritti su beni immateriali è quella che attiene ai pagamenti corrisposti quando viene trasferito «*un ammontare inferiore ai pieni diritti sul software*»⁵³³ (sul punto v. par. 2 di questo capitolo) che comporta l'attribuzione all'avente causa di diritti per l'elaborazione o lo sfruttamento commerciale del *software* il cui esercizio in carenza di licenza costituirebbe una violazione del diritto d'autore.

Tali corrispettivi rappresentano una *royalty* ai sensi dell'art. 12 del modello OCSE. Peraltro, come sottolinea il Commentario all'art. 12, nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni potrebbe essere necessario distinguere a seconda che il *software* sia considerato o meno dalla legge sulla tutela della proprietà intellettuale come opera letteraria, artistica o scientifica.⁵³⁴

⁵³² Riproducendo in sostanza la distinzione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum* con cui la dottrina civilistica italiana distingue il bene immateriale dall'elemento materiale in cui esso si estrinseca.

⁵³³ Così C. GARBARINO, voce «*royalties*» (*diritto tributario internazionale*), in *Digesto Disc. Privatistiche, Sez. Commerciale* (Aggiornamento), Torino, pagg. 818 ss. In tema si veda C. GALLI, *Considerazioni in materia di qualificazione derivanti da operatori di commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, n. 11 del 1999, parte IV, pag. 317 ss.

⁵³⁴ Il Commentario precisa che i Paesi la cui legislazione non assimila il *software* a nessuna delle categorie sopra descritte dovrebbero modificare l'art. 12, comma 2, del trattato in modo da

Nella legislazione italiana il *software* è protetto come opera letteraria e, a meno che la convenzione non preveda una specifica disciplina per il *software*, dovrebbero essere applicate le aliquote valide per le opere letterarie.⁵³⁵ Peraltro, la direttiva n. 2003/49/CE include espressamente i compensi per l'uso o la concessione in uso del *software* fra quelli che fruiscono dell'esenzione da imposte nello Stato della fonte.⁵³⁶

7.2 *Corrispettivi relativi al solo diritto d'uso del programma.*

Quando l'acquirente del *software* ha il diritto di utilizzare il programma e il diritto di riproduzione è limitato alla copia di sicurezza oppure quella necessaria all'installazione del programma sul PC, tale attività costituisce solamente l'esplicazione del diritto di utilizzazione del *software*⁵³⁷ non avente natura commerciale e che non viola il diritto d'autore per cui il corrispettivo percepito dal titolare del diritto assume natura di utile d'impresa ex art. 7 del Modello OCSE (par. 14 del Commentario all'art. 12). Da notare che l'OCSE ritiene ininfluenza sulla natura del provento il fatto che la copia del programma abbia luogo *on line* (tramite una sequenza di *byte*) o invece tramite un supporto "materiale" (il Commentario al par. 14.1 cita il CD Rom e il più obsoleto *floppy disk*, ma potrebbe trattarsi anche di una "penna" USB...)⁵³⁸.

7.3 *Corrispettivi per le cc.dd. «estensioni di licenza».*

Qualora l'utente abbia il diritto di effettuare più copie del programma per utilizzarle nell'esercizio delle sua attività commerciale (si parla di contratti "*site licenses*" o "*enterprise licenses*") nei limiti di quanto è necessario per l'utilizzo del programma su più computer e per il funzionamento dello stesso – ad esempio –

generalizzarne l'applicazione ad ogni forma di *copyright* oppure disciplinare espressamente il caso del *software* (cfr. par. 13.1).

⁵³⁵ In tal senso M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, op. cit., pag. 775.

⁵³⁶ Pertanto, l'esenzione sarà incontestabilmente applicabile anche qualora per ipotesi «*la legislazione regolatrice del contratto non annoveri il software fra i beni protetti dalla disciplina dei diritti d'autore*» (così M. PIAZZA, *Guida alla fiscalità...*, op. cit., pag. 775).

⁵³⁷ Sulle copie consentite all'utilizzatore del programma ai sensi della l. autore per finalità non commerciali, v. il par. 3 di questo capitolo.

⁵³⁸ Il punto non crea particolari problemi interpretativi e trova conferma nella già citata Risoluzione 30 luglio 1997, n. 169/E in cui si è affermato che se il *software* è destinato al mero utilizzo commerciale o personale, ossia non si concreta in uno sfruttamento economico attraverso la riproduzione e la commercializzazione di copie del bene immateriale, il compenso percepito dalla *software house* sarà qualificabile come reddito d'impresa, per cui non sarà soggetto alla ritenuta di cui all'art. 25, quarto comma, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

sulla rete locale dell'impresa licenziataria, i corrispettivi pagati da quest'ultima al licenziante andranno qualificati come utili d'impresa ai sensi dell'art. 7 del Modello OCSE (cfr. par. 14.2. del Commentario all'art. 12).

7.4 Corrispettivi per la concessione di know how.

Ove il produttore del *software* si obblighi a fornire informazioni concernenti il contenuto del *software* (ci riferiamo al linguaggio di programmazione, agli algoritmi che lo connotano, ...), i corrispettivi percepiti dovranno essere inquadrati tra le *royalties* per la concessione di *know how* (l'uso o il diritto d'uso di formule segrete e informazioni di carattere industriale, commerciale o scientifico, non tutelabili per mezzo di *copyright*) e inclusi tra le *royalties* in quanto non assimilabili a mere licenze d'uso (cfr. par. 41.3 del Commentario all'art. 12).

7.5 Corrispettivi per la cessione totale o parziale della proprietà del "copyright".

In questo caso si è in presenza di una cessione di beni immateriali che origina in capo al beneficiario utili d'impresa ex art. 7 o utili di capitale di cui all'art. 13 del Modello OCSE.

Come chiarito in precedenza, la cessione totale o parziale della proprietà del diritto d'autore determina la definitiva e completa perdita di tale diritto da parte del dante causa. Ininfluenza a tal fine risulta la modalità di pagamento, che potrebbe essere periodica o in un'unica soluzione,⁵³⁹ così come il fatto che il trasferimento integrale del diritto riguardi un'area geografica determinata o sia limitato ad un dato arco temporale.⁵⁴⁰

⁵³⁹Cfr. Circolare 22 settembre 1980, n. 32, Capitolo V, e Risoluzione Min. finanze del 13 marzo 1981, n. 3/12/227.

⁵⁴⁰V. par 15 e 16 del Commentario all'art. 12.

7.6 Corrispettivi pagati in relazione ai cc.dd. contratti misti.

Nel caso in cui si sia in presenza di contratti cc.dd. misti, ossia che importano sia la concessione del diritto d'uso del bene immateriale (il software) che la prestazione dei servizi (è il caso della vendita di un computer con software incorporato e la concessione di diritti all'uso del *software*, unitamente alla fornitura di servizi), per l'individuazione dei corrispettivi imputabili alle diverse tipologie di attività trovano applicazione i criteri di cui al par. 11.3 del Commentario all'art. 12 (esaminati dall'OCSE in relazione al *know-how*) e di cui si è già detto in precedenza (v. par. 6 di questo capitolo).

Ai sensi del par. 17 del Commentario all'art. 12, l'ammontare complessivo del compenso può essere scorporato per applicare quindi a ciascuna parte, il trattamento fiscale proprio.

7.7 Il trattamento fiscale dei compensi corrisposti ad una software house non residente da un distributore italiano in ordine all'importazione di software standardizzato.

In passato ha costituito oggetto di incertezze interpretative il caso dell'importazione di *software* «prodotto» (ovvero di pacchetti applicativi standardizzati) da parte del distributore in Italia di una *software house* non residente.

In questi casi, l'acquisto del *software* avviene per uno sfruttamento commerciale, per cui non trova applicazione la Risoluzione 169/E del 30 luglio 1997, riferita al caso di utilizzo personale dei programmi per elaboratore.

In passato il Commentario all'art. 12 del Modello OCSE si limitava a dichiarare che la ritenuta trova applicazione nei casi in cui è concesso il diritto di sfruttamento del *copyright* nella forma di diritto di «riprodurre e distribuire» il programma,⁵⁴¹ cosa ben diversa dalla rivendita pura e semplice del bene digitalizzato.

⁵⁴¹ Cfr. il par. 13.1 del Commentario all'art. 12 ante modifiche intervenute nel 2008.

Peraltro, parte della dottrina aveva rilevato che oggetto della vendita è il pacchetto applicativo, ossia un bene materiale,⁵⁴² e che il distributore non acquista il diritto di riprodurre il *software* ma solo quello di distribuirlo, desumendone che la *royalty* è già incorporata nel prezzo di vendita di un bene per cui la ritenuta non dovrebbe trovare applicazione.⁵⁴³

Inoltre, si era altresì rilevato che il diritto di distribuzione si esaurisce con il primo atto di commercializzazione nel territorio della Comunità Europea e dunque con il trasferimento del prodotto dalla *software house* al distributore.⁵⁴⁴

Con le modifiche al Commentario intervenute nel 2008, l'OCSE ha finalmente affrontato il problema del trattamento fiscale del "mero" distributore di *software*, rilevando che quando a quest'ultimo sono concessi solo i diritti necessari alla distribuzione del *software* e non anche quelli attinenti alla sua riproduzione o a qualsiasi altro diritto di sfruttamento del bene immateriale a fini commerciali, non si esercita lo sfruttamento di un diritto sul bene immateriale (che permane in capo alla *software house*) ma un'intermediazione commerciale sui beni tutelati dal diritto d'autore, non diversamente da quanto avverrebbe ove esso vendesse qualsiasi altro bene materiale (v. par. 4 di questo capitolo).

Stante la sostanziale identità della fattispecie esaminata nel Commentario dell'art. 12 con quella ora citata, il punto ci sembra oramai risolto nel senso che il corrispettivo pagato per l'importazione di *software* standardizzato da parte di un mero distributore dovrebbe essere trattato come utile d'impresa ex art. 7 del Modello OCSE in capo alla *software house* non residente.⁵⁴⁵

⁵⁴² L'inquadramento del *software* standardizzato come "bene materiale" emerge anche dalle circolari Assonime n. 53 del 1995 e n. 50 del 1996. In quest'ultima viene affermato che con l'acquisto di un *software* standardizzato, l'impresa acquisisce la disponibilità per sé, senza limiti di tempo, del supporto contenente il programma che, come qualsiasi bene materiale, può consumarsi, diventare obsoleto, distruggersi, essere perduto o anche essere ceduto a terzi, fermo comunque l'obbligo dell'impresa stessa di non farne un uso commerciale (riproducendolo in serie) *non avendo essa per l'appunto acquisito con il contratto in parola alcun diritto sul software inteso come bene immateriale, cioè come copyright*. L'argomento è ripreso dalla circolare Assonime e 30 del 2002 in cui viene citato anche il caso del programma di gestione con il quale viene realizzato il sito internet.

⁵⁴³ Così ad esempio C. GALLI, *Considerazioni in materia di qualificazione ...*, op. cit., pag. 323.

⁵⁴⁴ Cfr. M PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale ...*, op. cit., pagg. 778-779, il quale rileva altresì la coerenza di tale interpretazione con la disciplina comunitaria sulla determinazione del valore in dogana della merce (nota 56).

⁵⁴⁵ Per mera completezza, si segnala l'orientamento espresso in passato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, che con Risoluzione 14 ottobre 1996, n. 43121 aveva ritenuto soggetti a ritenuta i corrispettivi pagati da una società residente ad altra non residente creatrice del *software* e

7.8 Il trattamento fiscale del software prodotto su commissione.

Resta invece aperta una questione che assume particolare rilievo nell'e-commerce diretto e che consiste nella qualificazione del reddito derivante dal *software* prodotto su commissione.

Si tratta in sostanza dell'ipotesi in cui l'autore è stato incaricato di sviluppare un'opera dell'ingegno suscettibile di tutela secondo la legislazione sui diritti d'autore. Il punto è affrontato solo in via incidentale nel Commentario all'art. 12 del modello OCSE laddove si delinea il *discrimen* tra contratti di cessione di *know how* e i contratti di assistenza tecnica.⁵⁴⁶

Secondo un certo orientamento della dottrina⁵⁴⁷ e della giurisprudenza civile italiana,⁵⁴⁸ i diritti di utilizzazione dell'opera dell'ingegno nascono comunque in capo all'autore, spettando al committente solo a titolo derivativo e comunque nei limiti dell'oggetto contratto e dello scopo perseguito attraverso il negozio.

Il Rapporto OCSE, *Tax Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, in "2002 Reports Related to the Model Tax Convention" del 2003, (cfr. parr. 29 e

concernenti la promozione – quale distributore non esclusivo – di banche dati in abbonamento (in *microfilm*, *microfiches*, dischi ottici, nastri magnetici) con relativo *software* applicativo. Alla luce di quanto esposto, tale posizione risulta oramai superata.

⁵⁴⁶E di cui si è già detto in precedenza. Cfr. par. 11 del Commentario all'art. 12 del modello OCSE, par. 11, in cui si afferma che «*Nel contratto di know how una delle parti accetta di fornire all'altra, così che questa possa usarla per proprio conto, la sua speciale conoscenza ed esperienza che rimane sconosciuta al pubblico. Si riconosce che non è richiesto al concedente di partecipare egli stesso all'applicazione delle formule concesse al licenziatario e che non deve garantire il relativo risultato. Questo tipo di contratto pertanto differisce da contratti per la fornitura di servizi, nei quali una delle parti si impegna ad usare le proprie normali abilità per eseguire un lavoro essa stessa per l'altra parte. Pertanto, pagamenti ricevuti come compenso per servizi dopo vendita, per servizi resi da un venditore all'acquirente in base a garanzia, per pura assistenza tecnica o per un parere dato da un tecnico, un avvocato o un contabile, non costituiscono royalties nel significato del § 2. Tali pagamenti generalmente ricadono nell'art. 7 o nell'art. 14*». Viene quindi riportata una serie di criteri che possono essere adoperati per distinguere tra le due fattispecie.

⁵⁴⁷Cfr. M. FABIANI, *Il diritto d'autore*, in «*Trattato di diritto privato*», Torino, Volume XVIII, pag. 162 (in cui è reperibile ampia bibliografia): «*Nel caso di opera creata su commissione dovranno considerarsi trasferiti soltanto quei diritti che valgono ad assicurare il conseguimento dello scopo -negoziale perseguito dai contraenti, avendosi riguardo in particolare alla natura dell'attività esercitata dal committente*».

⁵⁴⁸Cfr. le sentenze (invero alquanto lontane) della Cassazione 27 maggio 1957, n. 1946; per la Cassazione 16 luglio 1963, n. 1938, citate da M. FABIANI, *Il diritto d'autore* in «*Trattato di diritto privato*», op. cit., pag. 164. Cfr. altresì Cassazione 6 marzo 1969, n. 716, Tribunale di Milano 22 maggio 1972, nonché Cassazione 23 dicembre 1982, n. 7109 e 7 giugno 1982, n. 3439 in cui si afferma espressamente che l'acquisto avviene a titolo derivativo.

seguenti) esamina la distinzione fra corrispettivi pagati per la fornitura di servizi e per l'acquisto della proprietà di un bene immateriale.

In particolare, al par. 31 si afferma che qualora una parte incarichi l'altra di creare un bene di cui acquisterà la proprietà il committente fin dall'atto della sua creazione il contratto non dovrà essere qualificato come "cessione del diritto" ma come "prestazione di servizi". Questo perché attraverso l'esecuzione del contratto il committente otterrà la proprietà del bene senza il suo trasferimento, posto che l'acquisto avviene *ab origine* in capo al committente.

Le conclusioni di cui sopra appaiono in linea con la nuova formulazione del commentario all'art. 12 del modello OCSE.

8 Le banche dati.

Poiché le banche dati beneficiano del medesimo tipo di tutela previsto per il *software*, le conclusioni cui si è giunti in relazione a quest'ultimo sono estensibili anche alle prime.

Va comunque sottolineato che l'utente di una banca dati (o di una copia di essa) può eseguire gli atti di cui all'art. 5 della direttiva n. 96/09/CEE (fra cui la riproduzione temporanea o permanente) «*necessari per l'accesso al contenuto della banca dati e l'impiego normale di quest'ultima*».

Da ciò è possibile desumere la differente qualificazione dei compensi corrisposti dall'utente della banca dati che effettua a fini di consultazione e di utilizzo del bene delle copie delle opere in essa contenute e di quelli invece corrisposti dal gestore della banca dati agli autori delle opere in essa contenute.

Mentre i primi sono qualificabili come componenti positivi del reddito d'impresa del beneficiario, i secondi rientrano a pieno titolo tra le *royalties* perché in tal caso sono disciplinati da disposizioni che includono anche il "*diritto di comunicazione al pubblico*". Il compenso verso il quale l'autore ceda parzialmente il diritto di riproduzione, quello di distribuzione o di comunicazione al pubblico della banca dati sarà parimenti qualificabile come *royalty*.

In questa sede è opportuno rilevare che al par. 17 del Rapporto OCSE, *Tax Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, in "*2002 Reports Related to the Model Tax Convention*" 2003, nell'ambito del commercio elettronico diretto la

consulenza *on line* così come l'utilizzo di banche dati *on line* andrebbero qualificate come prestazioni di servizi fornite su richiesta (*on demand*) anziché come fornitura di un *know how*. A tal fine si è provveduto ad integrare l'elencazione delle ipotesi in cui si ha prestazione di servizi in luogo di una concessione di *know how* di cui al par. 11.4 del Commentario all'art. 12.⁵⁴⁹

Peraltro, in talune convenzioni stipulate dall'Italia ai sensi del Modello OCSE si è derogato a tale impostazione qualificando i compensi per attività di consulenza o assistenza tecnica svolte *on line* e l'accesso a banche dati *on line* tra le *royalties*.

9 La qualificazione reddituale degli altri prodotti digitali. Il ruolo dell'attività di downloading.

Ancorché nel Commentario si sia privilegiato l'esame e il commento dell'art. 12 con specifico riferimento al *software*, l'OCSE⁵⁵⁰ ha avuto modo di chiarire che i principi esposti in tale ambito sono applicabili anche alle operazioni (telematiche o meno) aventi ad oggetto altre tipologie di prodotti digitali, quali possono essere le immagini, i brani musicali e i testi.⁵⁵¹

Ne deriva che qualora la transazione abbia luogo in via telematica e il cliente possa effettuare il *download* del prodotto digitale solo per il proprio uso, il corrispettivo non costituirà anche in questi casi *royalty*, ma reddito d'impresa o utile di capitale.

La circostanza che sia concesso al cliente il diritto di copiare sul proprio computer il prodotto coperto da *copyright* costituisce una modalità attuativa ed accessoria al contenuto principale della transazione, il quale consiste nel trasmettere al cliente i dati in forma digitale.

Né va qualificato come *royalty* il pagamento effettuato per poter creare una copia del prodotto a beneficio del *provider* anziché del cliente.

Peraltro, qualora il contenuto principale del contratto si sostanzi nel garantire al cliente il diritto di usare il *copyright* su un prodotto digitale, il corrispettivo pagato sarà qualificabile come *royalty*.

⁵⁴⁹ Sulla distinzione v. par. 5 di questo capitolo.

⁵⁵⁰ Cfr. par. 17.1 del commentario all'articolo 12.

⁵⁵¹ Benché ciò non sia specificato, tali principi dovrebbero trovare applicazione anche in relazione alle cc.dd. opere multimediali, ossia quelle opere dell'ingegno in cui sono riscontrabili contemporaneamente la parola scritta, i sonori, le immagini statiche e dinamiche. Sui prodotti multimediali cfr. L. NIVARRA, *Le opere multimediali*, in AIDA, 1994, pag. 131.

Viene citato l'esempio dell'editore che paga un compenso per acquistare il diritto di riprodurre un'immagine coperta da copyright su un libro di sua produzione.

10 Casistica OCSE TAG su transazioni nell'ambito dell'e-commerce.

Un importante contributo alla classificazione dei redditi derivanti dalle operazioni *on-line* è stato dato dal *Technical Advisory Group* del *Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments* dell'OCSE (di seguito TAG) attraverso il documento pubblicato nel 2000 (poi aggiornato con i contributi ricevuti) in cui sono state esaminate 28 categorie di transazioni relative all'e-commerce, provvedendosi altresì alla loro qualificazione reddituale ai fini delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Va precisato che il TAG ha proceduto secondo alcuni criteri metodologici.

In particolare, si è assunto che i pagamenti effettuati in relazione alle transazioni esaminate siano stati ricevuti nello svolgimento di un'attività d'impresa, per cui tutti i pagamenti incontrano i requisiti per l'inclusione nell'ambito applicativo dell'art. 7 (sugli "Utili delle imprese") del Modello OCSE.

Peraltro, alcuni pagamenti possono essere esclusi dall'ambito di applicazione del citato art. 7, ai sensi del par. 7, che attribuisce priorità a qualsiasi altro articolo che riguardi espressamente la tipologia specifica di pagamento di cui trattasi (è il caso dell'art. 12 sulle *royalties*).

Infine, il TAG ha supposto che nessuno dei tipi di pagamento esaminati rientri nella sfera applicativa dell'art. 21, che si riferisce alla categoria residuale di cc.dd. *other income* (l'inquadramento in tale disposizione comporterebbe la tassazione esclusiva del reddito nello Stato di residenza).

Non è questa ovviamente la sede in cui compiere un'analisi casistica delle numerose fattispecie esaminate.

Per ragioni di mera completezza si accennerà in questa sede solo alcune di esse, soprattutto al fine di fornire un quadro delle transazioni telematiche che non sia legato a profili meramente teorici ed astratti.

Caso n. 2 - Ordine on line e download di prodotti digitali.

Si tratta del caso in cui il cliente seleziona un prodotto da un catalogo *on-line* di *software* o altri prodotti digitali e provvede ad ordinarlo elettronicamente. Non

sono previsti costi aggiuntivi per l'utilizzo del catalogo *on-line* e il prodotto digitale viene "scaricato" dal cliente sul proprio *computer*.

Il TAG ha concluso nel senso che il pagamento del *software* acquistato e "scaricato" *on-line* è soggetto all'art. 7 del Modello OCSE. In relazione a prodotti digitali diversi dal *software* sono state configurate due diverse ipotesi.

La tesi prevalente è che i pagamenti effettuati dal cliente per tali prodotti non costituiscono *royalties* ma ricadono nell'ambito applicativo dell'art. 7, mentre per la tesi minoritaria essi vanno ricondotti alle *royalties* (da cui deriva l'applicazione dell'art. 12) ove il cliente debba utilizzare un diritto di *copyright* per acquisire le informazioni digitali. Si ritiene di concordare con la prima tesi in relazione al fatto che bisogna avere riguardo al contenuto della transazione, che non ha ad oggetto il bene immateriale (o meglio: il diritto di *copyright*, cui si ricollega il diritto di sfruttamento economico nei rapporti con terzi) ma il suo godimento a fini personali (i.e. per l'esercizio dell'attività d'impresa)

Caso n.3 - *Ordine on line e download di prodotti digitali per lo sfruttamento del copyright (del bene immateriale)*

Si tratta del caso in cui il cliente seleziona un prodotto da un catalogo *on-line* di *software* o di altri prodotti digitali e lo ordina attraverso il canale telematico. Non sono previsti costi aggiuntivi per l'utilizzo del catalogo *on-line* e il *download* viene effettuato sul suo PC dal cliente, che acquisisce il diritto di sfruttare economicamente il bene immateriale che si estrinseca nel prodotto digitale.

In questa ipotesi il TAG ritiene pacifico si tratti di un pagamento qualificabile come *royalty*.

Caso n.5 - *Software di durata limitata e altre licenze per informazioni digitali.*

Il cliente acquisisce il diritto di utilizzare il *software* o altro prodotto digitale per un periodo di tempo inferiore alla sua vita utile. Il prodotto può formare oggetto di commercio elettronico diretto o indiretto (può essere "scaricato" *on line* o consegnato attraverso canali tradizionali, come un CD) e tutte le copie del prodotto digitale vengono cancellate o divengono inutilizzabili una volta scaduto il termine della licenza.

In questa fattispecie il TAG ritiene si debba distinguere tra il caso in cui il prodotto è fornito attraverso un supporto materiale tradizionale (come un CD) da quello in cui esso forma oggetto di *downloading* (i.e. viene trasferito tramite sequenze di *byte*).

Se la consegna ha luogo *off line* (tramite supporto tradizionale) la transazione andrebbe qualificata come quella di cui al caso n. 1, per cui il relativo pagamento dovrebbe ricadere nell'ambito applicativo dell'art. 7.

Il pagamento andrebbe però trattato come *royalties* ove si verificano congiuntamente tre condizioni: il prodotto digitale viene fornito *off line*, il supporto materiale (ad es. il CD) deve essere restituito al fornitore alla scadenza del periodo di utilizzo e il prodotto digitale non viene utilizzato ad uso privato ma nell'ambito di *business* (il che postula che si tratti di un prodotto a carattere "industriale, commerciale o scientifico").

Se invece il prodotto digitale è consegnato *on line*, prevale l'opinione che il pagamento ricada nell'ambito applicativo dell'art. 7.

Caso 6 - *Software ad uso singolo e altri prodotti digitali*

E' il caso del cliente che acquisisce il diritto all'utilizzo di un *software* o di un altro prodotto digitale per una sola volta. Il cliente può effettuare il *download* o utilizzare il prodotto "in remoto" e ha il diritto di effettuare solo le copie del prodotto digitale necessarie per il suo utilizzo. Sulla natura della transazione il TAG è diviso. Per una parte dei suoi membri, tale tipo di transazione va ricondotto a una prestazione di servizi perché la proprietà non è trasferita per un periodo di tempo sufficiente ad integrare una vendita o una locazione, mentre per altri l'operazione dovrebbe ricevere lo stesso trattamento previsto per le fattispecie di cui ai numeri 2 e 5.

Caso 7 - *Application hosting - licenza separata*

In questa ipotesi l'utente ha una licenza a tempo indeterminato per l'utilizzo di un *software* e conclude un contratto con un *host* tramite il quale quest'ultimo mette a disposizione il *software* su un *server* di sua proprietà. Pertanto il cliente potrà accedere all'applicazione *software* (e fruirne) in via remota.

Per il TAG tale transazione rientra nell'ambito applicativo dell'art. 7. Peraltro, ove una convenzione dovesse prevedere una clausola specifica per l'imposizione

delle "technical fees", la transazione in questione potrebbe essere "attratta" da questa disposizione. Per la maggioranza dei membri del TAG ciò è possibile qualora l'*host* preveda la fornitura di un *back up service* o di *secure access service* (servizi di salvataggio dati e di accesso sicuro).

Caso 8 - *Application hosting - contratto congiunto*

Questa ipotesi si realizza quando l'utente conclude un contratto con un *provider* (che è altresì il proprietario del *copyright*) per l'accesso ad una o più applicazioni *software*, per l'*host* delle applicazioni *software* su un *server* di proprietà di quest'ultimo e per la fornitura di un supporto tecnico per l'*hardware* ed il *software*. L'utente può accedere alle applicazioni *software* in via remota. Il contratto è rinnovabile annualmente tramite il pagamento di un corrispettivo aggiuntivo.

L'utente effettua un pagamento unitario per tutte le citate attività.

Per il TAG tale pagamento rientra nell'art. 7.

Peraltro, ove nella convenzione fosse presente una clausola come quella relativa alle "technical fees", potrebbe essere necessario ripartire il pagamento per imputarlo alle diverse prestazioni dedotte nel contratto.

Infatti, se l'*host* fornisce l'uso di un *software* di *management* finanziario, probabilmente la parte di corrispettivo imputabile a tale servizio sarà qualificabile come pagamento per servizi di natura "manageriale", inquadrabile nelle "*technical fees*".

Caso 11 - *Hosting del sito web*

Si tratta dell'ipotesi in cui il *provider* offre lo spazio sui propri *server* per "ospitare" i siti *web*. Il *provider* non acquisisce diritti sui *copyright* creati da chi ha sviluppato il contenuto del sito *web*, e il proprietario del materiale presente sul sito e protetto da *copyright* può, in remoto, effettuare le modificazioni del sito che ritiene opportune, mutandone anche il contenuto.

La remunerazione del *provider* ha luogo su base temporale. Per il TAG tale tipologia di transazione rientra nell'art. 7.

Se una convenzione includesse tra le *royalties* i "pagamenti per l'uso, o il diritto all'uso, di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche" o la clausola sulle

"*technical fees*", si riproporrebbero le questioni esaminate nell'ambito del caso n. 7.

Caso 12 - *Manutenzione del software*

Si tratta generalmente di contratti che prevedono gli aggiornamenti del *software* e un supporto tecnico e in cui è prevista la corresponsione di un pagamento annuale per entrambi i servizi. Il più delle volte l'oggetto principale del contratto consiste nell'aggiornamento del *software*. Il TAG ritiene che nella fattispecie si tratti di un "contratto misto", per cui alla luce delle indicazioni fornite dal Commentario all'art. 12, il pagamento relativo a tali transazioni esso sarebbe qualificabile come *royalty*, salva l'applicazione della clausola sulle cc.dd. "*technical fees*" per la parte di corrispettivo imputabile al servizio di "supporto tecnico".

Caso 13 - *Data warehousing*

In questo caso il cliente inserisce i propri dati su un *server* di proprietà e gestito dal *provider*. Il cliente può accedere in remoto ai propri dati, aggiornandoli e modificandoli, senza che gli venga messo a disposizione un *software*. Per il TAG il compenso pagato al *provider* rientra nell'art. 7. Se una convenzione include tra le *royalties* i "*pagamenti per l'uso, o il diritto all'uso, di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche*" o la clausola sulle "*technical fees*" si riproporranno i problemi esaminati al caso n. 7.

Caso 15 - *Data retrieval*

Se il *provider* costituisce un "deposito" di informazioni disponibile per i clienti per effettuare ricerche, il cui valore principale è costituito per questi ultimi dalla possibilità di reperire ed estrarre una data informazione, il compenso pagato al *provider* rientrerà nell'art. 7, perché l'attività svolta da quest'ultimo è assimilabile ad una prestazione di servizi.

Caso 16 - *Consegna di dati esclusivi o ad alto valore aggiunto*

Si tratta di una fattispecie simile a quella descritta in precedenza, ma qui le informazioni hanno un valore aggiunto rispetto a quello attribuibile alla possibilità di ricercare ed estrarre informazioni. Tuttavia, non si è in presenza di un prodotto ritagliato sulle specifiche esigenze del cliente e – d'altra parte – quest'ultimo non è l'obbligato contrattualmente a mantenere il suo contenuto

confidenziale. Per la maggioranza dei membri del TAG tali transazioni hanno le stesse caratteristiche di quelle di cui al caso n. 15, per cui il compenso del provider andrebbe tassato ai sensi dell'art. 7.

Caso 17 - Pubblicità

La fattispecie concerne i pagamenti fatti dagli inserzionisti affinché le loro inserzioni appaiano su un determinato sito *web*. Si tratta dei cc.dd. *banners*, piccole immagini grafiche presenti in una pagina *web* che, ove "cliccate" dall'utente, conducono quest'ultimo alla pagina *web* cui il *banner* si riferisce. Si tratta in sostanza di un'applicazione a fini pubblicitari della tecnica dell'ipertesto.

Il costo delle inserzioni è di solito basato sulle *impressions*, ossia sul numero di volte che l'annuncio viene visualizzato da un utente, mentre in altri casi si fa riferimento ai *click-throughs*, ossia al numero di volte che un *banner* è cliccato dagli utenti. Il TAG è unanime nel ritenere che il pagamento derivante da tali transazioni sia soggetto alla disciplina di cui all'art. 7.

Caso 19 - Informazioni tecniche

E' il caso della fornitura di informazioni tecniche non divulgate inerenti ad un prodotto o ad un processo. Il TAG è unanime nel senso che il corrispettivo pagato dal cliente rientra nell'ambito applicativo dell'art. 12, poiché si tratta della fornitura di *know how*.

Caso 20 - Invio elettronico di informazioni

L'operazione in base alla quale si realizza l'invio periodico *on line* di informazioni ai sottoscrittori di tale servizio, conformemente alle loro preferenze. Per il TAG si tratta di transazioni sostanzialmente assimilabili a quelle di cui al caso n. 15, per cui il pagamento di tale servizio rientra nell'ambito applicativo dell'art. 7.

Caso 21 - Accesso interattivo ad un sito web mediante sottoscrizione a pagamento

Il *provider* rende disponibile ai sottoscrittori un sito *web* il cui contenuto digitale include informazione, musica, video, giochi, etc., indipendentemente dal fatto che tale contenuto sia sviluppato dal *provider* o di proprietà dello stesso. I sottoscrittori pagano un corrispettivo fisso e periodico per l'accesso al sito. Il principale valore per i sottoscrittori è l'interattività con il sito.

Il Gruppo concorda nel ritenere che il corrispettivo pagato per tale tipologia di transazione costituisca pagamento per servizi e che, quindi, esso sia assoggettabile al regime dell' art. 7. Inoltre, il Gruppo ritiene che il pagamento effettuato da parte del *provider* al proprietario del *copyright* relativo al contenuto del sito costituisca fattispecie assimilabile alle *royalties*.

Caso 22 - Portali di shopping on-line

Un sito *web* "ospita" sui suoi *server* cataloghi elettronici di più venditori. Gli utenti del sito possono selezionare i prodotti da questi cataloghi ed effettuare *on-line* i propri ordini. Il sito *web* non ha relazioni contrattuali con gli acquirenti. Tramite esso, ci si limita a trasmettere gli ordini ai venditori, che sono responsabili per l'accettazione e l'esecuzione degli stessi. I venditori pagano al sito *web* una commissione pari alla percentuale dei propri ordini acquisiti tramite il sito stesso.

I membri del TAG concordano nel ritenere che il pagamento derivante da tali transazioni rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 7, in quanto si tratta di operazioni assimilabili a quelle di cui al n. 17 e simili (servizi pubblicitari).

Caso 24 - Sales referral programs

Un fornitore *on-line* paga una provvigione all'operatore del sito *web* attraverso il quale ha effettuato le proprie vendite. L'operatore del sito *web* elenca su di esso i prodotti del fornitore. Se l'utente "clicca" su uno di tali prodotti, aprirà una *web page* del fornitore attraverso la quale sarà possibile acquistare il bene. Ogni volta che il *link* posto sul sito dell'operatore è utilizzato, il fornitore del bene può identificare la "fonte" da cui è stata originata l'operazione di compravendita e dovrà pagare all'operatore del sito una commissione se l'utente ha comprato effettivamente il prodotto.

Il TAG concorda nel ritenere che il pagamento derivante da tali transazioni rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 7.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, a cura di V. Ficari, Torino, 2004;
- ADONNINO P., *Il fronte elettronico della stabile organizzazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 agosto 2003;
- ADONNINO P., *Impact des notions du droit civil sur le regime TVA*, *Relazione al convegno di Treves del 24-25 ottobre 1996*, *Accademie de droit europeen de Treves*, *Un systeme commun de TVA - Quelle strategie?*;
- ADONNINO P., *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari tra Paesi membri secondo le norme Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle comunità*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1993, I, pag. 63;
- ADONNINO P., «*Internet. Diritto tributario*», in *Enc. giur.*, Agg., XI, Roma, 2003;
- ADONNINO P., *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, pag. 112;
- AGATI O. - MINOTTI D., *Diritto e società dell'informazione: Circolo dei Giuristi telematici*, atti del Convegno, Milano, Nyberg, 2005;
- ALPA G., *Diritti della personalità emergenti: profili costituzionali e tutela giurisdizionale. Il diritto all'identità personale*, *Giur. merito*, 1989, pag. 464
- AMATUCCI A., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 1999,
- ARE M., voce *Beni immateriali*, in *Enc. dir.*, vol. V, Milano, 1959, pagg. 248-249
- ARNOLD B. , *The taxation of controlled foreign corporations: an international comparison*, in *Canadian Tax Paper*, n. 78, 1986, pagg. 68 ss.;
- ASCARELLI T., *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1960;
- AUJEAN M., *Il commercio elettronico internazionale*, in *La fiscalità del commercio via internet: attualità e prospettive*, a cura di R. RINALDI, Torino, 2001, pag. 144.
- AULETTA, *Azienda- Opere dell'ingegno e invenzioni industriali - Concorrenza*, in *Comm. c.c. Scialoja-Branca*, rist., Bologna-Roma, 1958;
- AUTERI P., *TV, Internet e new trends di diritti d'autore e connessi*, in *Quaderni di AIDA*, n. 7, Milano, 2003, pagg. 63-65;

AUTERI P., *Tutela dei segreti d'impresa*, Relazione svolta a margine dell'Assemblea A.I.P.P.I. – Associazione Internazionale per la Protezione della Proprietà Industriale del 5 febbraio 2010 (reperibile sul web in http://www.aippi.it/docc/AUTERI_Segreti%20impresa.pdf),

AVI-YONAH, *Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law School working paper, 1999;

BALDWIN, *Fixed, business and permanent establishments*, in "The Tax Journal", 1997, pagg. 13 e seguenti;

BARBARISI M., *La tutela della proprietà intellettuale*, in AA.VV. (a cura di E. TOSI) *I problemi giuridici di Internet*, Milano, 2001, pag. 409

BECKER H., *The determination of income of a permanent establishment or branch*, in Intertax, gennaio 1989;

BENDOTTI F., *Il rapporto OCSE in materia di determinazione dei redditi della stabile organi* in "Fiscalità internazionale", luglio - agosto 2003, pagg. 260 e 85.

BENSA P. E., *Compendio d'introduzione allo studio delle scienze giuridiche*, Torino, 1897, pagg. 45;

BERGAMI D., *Quanto guadagnano le stabili organizzazioni?*, in *Amministrazione e Finanza*, n. 12 del 2001, pagg. 16-20;

BERLIRI A., *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. it. fin.*, 1941, I, pagg. 161 e seguenti;

BIANCA C.M., *Diritto civile, La proprietà*, Milano, 1999, pag. 49;

BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008 (ed. provvisoria), pagg. 56 e seguenti (in "Problemi attuali di diritto tributario", a cura di F. Gallo e R. Lupi);

BOBBETT C. e AVERY JONES J.A., *The Treaty definition of Royalties*, in *IBDF Bulletin*, 2006, pag. 26;

BORIO G.F., *La tassazione della stabile organizzazione nel Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni*, in *Il fisco*. n. 28 del 2003, pag. 4403;

BORIO G.F., *Stabile organizzazione: nozione e soggettività tributaria*, in *Il Fisco* n. 45 del 1996, pag. 10917;

BORRUSO R., *La tutela giuridica del software*, Milano, 1999, pag. 4;

BORRUSO R. – RUSSO S. – TIBERI C., *L'informatica per giurista. Dal Bit a internet*, Milano, 2009;

BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna (Ed. Provv.), pag. 37;

BOSELLO F., *Relazione al convegno di studio su "L'attuazione delle direttive comunitarie in materia tributaria: l'esperienza dell'imposta sul valore aggiunto"*, Bologna 26-27 settembre 1997, pagg. 7 e seguenti;

BOSELLO F., *La formulazione delle norme tributarie e le categorie civilistiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, pag. 1433;

BOURTORAULT J. P., *International tax issues in cyberspace: taxation of crossborder electronic commerce in France*, *Intertax*, n. 4 del 1997, pag. 120;

BRACCIONI P., *La definizione di stabile organizzazione*, in *Atti del Convegno Paradigma sulla riforma fiscale del 10 ottobre 2003*, Bologna;

BRAVO F., *Contrattazione telematica e contrattazione cibernetica*, Milano, pag. 198;

BRUGGERS I.J.J., *Taxation and supervision of branches of multinational banks*, 1991, IBFD Publications, pagg. 407 ss.;

BURGIO M., *Doppia imposizione Iva*, in *il fisco*, 1987, pagg. 6107 e seguenti;

CACCIAPUOTI E., *La società residente stabile organizzazione di una società non residente*, in *Rass. Trib.*, n. 4 del 2007, pag. 1175 e ss.

CAMPOBASSO G.F., *Diritto commerciale*, 1, Torino, 1993, pagg. 140 e 141;

CARIDI A., *Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I – The Physical PE Notion*, in *European Taxation*, n. 1 del 2003, pag. 12;

CARIDI G., *Introduzione alla elaborazione automatica dei dati per le decisioni economiche e finanziarie*, Napoli, 1995;

BIAC (Business and Industry Advisory Committee), *Comments of the BIAC to the OECD With Respect to the OECD Model Tax Convention as Revised by the 2002 Update*, 6 luglio 2003, pagg. 2 e ss.;

CENTORE P., *La Commissione UE anticipa l'Agenzia delle entrate spiegando la nuova fattura IVA*, *Corr. trib.*, n. 44 del 2011, pagg. 3668 seguenti;

CERIANA E., *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 3 del 1995, I, pagg. 657 e ss.;

CERRATO M., *La definizione di "stabile organizzazione" nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in AA.VV., *Materiali di diritto tributario internazionale*, a cura di S. Sacchetto e L. Alemanno, Milano, 2002, pag. 96.

CERRATO M., *La stabile organizzazione nelle imposte dirette e nell'Iva tra irrilevanza del controllo societario e coincidenza con il concetto di centro di attività stabile*, in Riv. dir. trib., 1999, IV, pag. 207;

CIACCI G., *Le fonti del diritto dell'informatica*, in D. Valentino (a cura di), AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, Napoli, 2011,

CIRSFID (Centro Interdipartimentale di Ricerca in Storia del Diritto, Filosofia e Sociologia del Diritto e Informatica Giuridica dell'Università degli Studi di Bologna "Guido Fassò - Augusto Gaudenzi") *Agenti software e commercio elettronico: profili giuridici, tecnologici e psico-sociali*, 2001;

COCKFIELD A. J., *Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, 74 TUL. L. REV. 133, 167-212 (1999);

COLOMBO G. E., «L'azienda», in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, III, Padova, 1979, pag. 27;

COMELLI A., *Profili teorici dell'Iva comunitaria*, Roma, Ed. Provv., 1996;

COMELLI A., *Iva nazionale ed Iva comunitaria*, Padova, 2000;

COMPORITI M., *Diritti reali in genere*, in *Trattato Cicu, Messineo e Mengoni*, Milano, 1980, pag. 124;

CORABI G., *E-commerce ed imposizione indiretta nell'Unione europea: riflessioni a margine delle proposte di modifica della VI Direttiva*, in *il fisco* n. 43 del 2001, pag. 13790 e ss.;

CORASANITI G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, AAVV, *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, (a cura di C. Rossello, G. Finocchiaro, E. Tosi) Torino, 2003, pag. 456;

CORDEIRO GUERRA R., *I limiti territoriali alla definizione di presupposti imponibili: a) sul piano del diritto internazionale*, in L. Carpentieri – R. Lupi – D. Stevanato, *il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, pag. 103, nota 9;

CORDELL A.J., *New Taxes for a New Economy* (visitato il 30 novembre 2011) <<http://www.usask.ca/library/giv/v2n4/cordell/cordell.html>>, relazione presentata il 14 settembre 1995 alla Victoria University all'Università di Toronto;

CORDELL A.J., *Taxing the Internet: The Proposal for a Bit Tax* (visitato il 30 novembre 2011) <<http://www.arraydev.com/commerce/JIBC/9702-05.htm>>, relazione presentata il 14 febbraio 1997 in un convegno alla Harvard Law School;

Commissione UE, *Building the economic information society for us all. First reflections of the High Level Group of Experts*, DG V, Bruxelles, 1996;

CROXATTO G.C., *Diritto internazionale tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, IV, Torino, 1989, pag. 643;

CROXATTO G.C., *Normativa comunitaria e disciplina Iva all'importazione*, in *Dir. Comm. Int.*, 1988, pag. 332;

CROXATTO G.C., *Profili tributari degli scambi internazionali di beni e servizi informatici*, in *I contratti di informatica. Profili civilistici, tributari e di bilancio*, Milano, 1987, pag. 404.

DE ANGELIS, *Le opere dell'ingegno ed il diritto di autore alla luce delle ultime disposizioni civilistiche e fiscali*, in *fisco*, 1997, pagg. 9623 ss.;

DE CUPIS A., *I diritti della personalità*, in (a cura di A. CICU e F. MESSINEO) *Trattato di Diritto civile e commerciale*, Milano, 1959, IV, 1, pag. 84;

DE LUCA A. – STEVANATO D., *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi*, 2004, pag. 1587;

DELL'ANESE L., *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, in G.

DELLA VALLE E., *La stabile organizzazione*, in *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pag. 905 e ss.;

DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo tuir*, in *Rass. trib.* n. 5 del 2004, pagg. 1597 ss.;

DE MITA E., *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. It.*, XVII, pagg. 998

DI COCCO C., *Manuale di diritto dell'informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna, 2002, pag. 157;

DE RUVO M.– BROGGI N.– LA CANDIA I., *La fiscalità del commercio elettronico, il fisco*, n. 12 del 2003, fasc. 1, pagg. 1816 ss.;

DI BON F.– AL NAJJARI N., *Aspetti fiscali del trasferimento cross border dei diritti di proprietà intellettuale*, in *Fiscalità internazionale*, n. 5 del 2009, pag. 276, nota 7;

DI TANNO T., *Deposito in Italia di un non residente e stabile organizzazione*, *Corr. Trib.*, 1982, pag. 400

DOERNBERG R. L. – HINNEKENS L., *Electronic Commerce and International Taxation*, L'Aia, 1999, 300 e ss.;

DOERNBERG R. L., *Electronic Commerce and international tax sharing*, *Tax Notes International*, n. 30/31 del 1998, pag. 33;

DUS A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, Vol. I, pagg. 290 - 291.

ELIS, *Are Measures to Curb Harmful Tax Competition Necessary?*, in *European Taxation*, 1999, 78;

FABIANI M., *Sul "minimum" di creatività richiesto per la protezione di testi normativi commentati*, in *Dir. aut.*, 1994, pag. 599.

FABIANI M., *La Conferenza diplomatica di Ginevra sul diritto d'autore e sui diritti degli artisti interpreti o esecutori e dei produttori di fonogrammi*, in *Dir. Autore*, 1997, pagg. 1 e seguenti.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2010, pag. 202 e pag. 159;

FAZZINI E., *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995, pag. 91;

FERRARIO A., *Sull'autonomia soggettiva e sulla forza di attrazione della stabile organizzazione nell'Iva*, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 12 del 2004, pag. 1159 (nota a sentenza della Corte di Cassazione del 6 aprile 2004, n. 6799);

FERRI G., *Creazioni intellettuali e beni immateriali*, in *Studi in memoria di Ascarelli*, II, Milano, 1969, pag. 630 nonché pagg. 621 ss.;

FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, 1980;

FICARI V., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 870;

GRANELLI E., *Vendita e appalto nell'Iva: la progressiva riduzione delle divergenze tra cessioni di beni e prestazioni di servizi*, in *Boll. trib.*, 1997, pagg. 1393 e seguenti (nota a *Comm. Trib. Centrale*, 10 maggio 1996, n. 2274);

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1991;

FILIPPI P., *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, pag. 74;

FILIPPI P., Mancata esecuzione da parte della Repubblica italiana di una sentenza della Corte di Giustizia che accerta un inadempimento e riflessioni sul principio di non discriminazione, cit., 1993, II, pag. 435;

ROSSELLO C., FINOCCHIARO G., TOSI E. (a cura di), *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, Torino, 2003;

ROCCATAGLIATA F.- FIORELLI S., *World Wide Web Problemi fiscali legati all'uso commerciale di internet*, in *il fisco*, n. 30 del 1997, pag. 8518;

FODELLA A., *Verso una legislazione uniforme?*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico : profili giuridici e fiscali internazionali*, op. cit., pag. 68 ss.;

FORST D.L., *The continuing vitality of source-based taxation in the electronic age*, *Tax Notes International*, 3 novembre 1997, pag. 1455;

FRANCESCHELLI R., *Struttura monopolistica degli istituti del diritto industriale*, in *Riv. dir. ind.*, 1956, I, pag. 137; Idem, *Beni immateriali (Saggio di una critica del concetto)*, in *Riv. dir. ind.*, 1956, I, pagg. 381-427;

FRANCESCHELLI R., *Sui marchi d'impresa*, Milano, 1981, pag. 181;

FRANCESCHELLI R., *Beni immateriali (Saggio di una critica del concetto)*, in *Riv. dir. ind.*, 1956, I, pagg. 381 e seguenti;

FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pagg. 275-276;

FRANSONI G., *La determinazione del reddito delle stabili organizzazioni*, in *Rass. Trib.*, n. 1 del 2005, pagg. 73 e ss.;

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 213;

FRIGNANI A., *Politiche comunitarie, III) Politica sulla concorrenza*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1990, pag. 1;

FRIGNANI A., *Il diritto del commercio internazionale*, Milano, 1986, pagg. 131-148;

FROSINI V., *Cibernetica diritto e società*, Milano, 1983;

GABELLI M., *Note in Merito alla distribuzione del software e all'obbligo di effettuazione delle ritenute su royalties*, in *Fiscalità Internazionale*, settembre-ottobre 2008, pagg. 409 ss. (pag. 413);

GAFFNEY, *International Tax Competition: Harmful or Beneficial?*, in *Offshore Investments*, 4/1998, pag. 40;

GAFFURI A.M., *La stabile organizzazione nella nuova IRES*, in G. Marino (a cura di), *La nuova imposta sul reddito delle società*, Milano, 2004, pag. 279 e ss.;

GAFFURI A.M., *La determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, n. 1 del 2002, pagg. 82 e ss.;

GALLI C. , *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, pag. 131,

GALLI C., *Primi orientamenti dell'Ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, *Riv. Dir. Trib.*, 2001, IV, pagg. 79 ss.;

GALLI C., *Considerazioni in materia di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico*, *Riv. Dir. Trib.*, 2000, IV, pagg. 323 ss.;

GALLI C., *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, *Riv. Dir. Trib.*, 2000, IV, pagg. 122 ss.;

GALLO F., *Problematiche fiscali della fusione*, in *il fisco*, 1992, pag. 7573;

GALLO F., *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1985, I pag. 391;

GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pag. 85 ss.;

A. GAMBARO, *I diritti della personalità*, *Riv. dir. civ.*, 1989, pag. 421

C. GARBARINI, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, parte I, pag. 1407 ss.;

GARBARINI C., *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pagg. 1205 e ss.;

GARBARINI C., *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir. Prat. trib.*, 1999, pagg. 1407 ss

GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 263;

GARBARINO C., *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *Rass. trib.* n. 3 del 2000, pagg. 684 e ss.

GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 62 e segg. e pag. 546;

GARBARINO C., «Royalties», in *Digesto it., Sez. Comm.*, 2000;

GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1994, pag. 185

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, 1956, pag. 20

GIANNINI M.S., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. sc. fin.*, I, 1941, pag. 170 e 189;

GIORGI M., *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.* n. 3 del 1999, in banca dati fisconline;

GRECO P., *Lezioni di diritto industriale*, Torino, 1956; pag. 99

GREGGI M., *Profili fiscali della proprietà intellettuale: le royalty nelle imposte dirette*, Ferrara, 2008;

GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto dell'imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, II, pag. 93;

GUARINO A., *Diritto privato romano*, X ed., Napoli, 1994, pag. 337;

GUIDI G., *La società dell'informazione: libertà, pluralismo, risorse: atti del Convegno dell'Associazione di diritto pubblico comparato ed europeo*, San Marino, 2005;

GULMANELLI E., «Beni immateriali, II) Diritto Tributario», in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, pag.1;

HEREDIA G., *Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know how*, Valladolid, 2007;

HINNEKENS L., *Application of permanent establishment and other jurisdictional rules to income taxation of electronic commerce*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001, pag. 42;

HINNEKENS L., *New age international taxation in the digital economy of the global society*, in *Intertax*, 1997, pag. 117;

HINNEKENS L., *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile*

organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali, in Riv. Dir. Trib. int., 2001, pag. 9;

HOLMES K., *International tax treaties and double tax treaties*, Amsterdam, 2007, pagg. 257 e seguenti;

HOMER J.- OWENS J., *Tax and The Web: New Technology, Old Problems*, in Bulletin of International Fiscal Documentation, novembre dicembre 1996, pagg. 516 e ss.;

IAVAGNILIO M. – TOGNOLO P., *I contratti di distribuzione di software standardizzato*, in il fisco, 2000, pag. 466;

IAVAGNILIO M., *La nozione domestica di stabile organizzazione*, in Corr. Trib., n. 12 del 2004, pag. 896;

HUSTON J.- WILLIAMS L., *Permanent establishment a planning primer*, Deventer, 1993;

JONES J. A. –WARD D., *Agents as a Permanent Establishments under the OECD Model Convention*, in *European Taxation*, 1993, pagg. 154 e seguenti;

KAMP K., *The 'Bit Tax': the case for further research*, in Science and Public Policy, Vol. 23, n. 6 dicembre 1996, pagg. 353-360;

KESSLER W. – PETER M., *Erosione del principio della stabile organizzazione mediante il commercio elettronico*, in Fiscalia, n. 4 del 2000, pag. 396;

J. KILLIUS, *Cross Border Business on the Internet: Income Tax Aspects*, in *FT World Tax Report*, Volume XXV;

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 2010, pag. 2420;

LOMBARDO G.B. – CECCARELLI D., *L'introduzione di una nozione di stabile organizzazione*, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, op. cit., pag. 95;

LOVISOLO A., *La stabile organizzazione*, in AAVV, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, pagg. 303 ss.;

LOVISOLO A., *La forza di attrazione e la determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova IRES*, Milano, 2004;

LOVISOLO A., *La stabile organizzazione*, in *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, III ed., Padova, 2005, pag. 450;

LOVISOLO A., *L'evoluzione della definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.* n. 34 del 2004, pag. 2658;

LOVISOLO A., *La forza di attrazione e la determinazione del reddito della stabile organizzazione*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova Ires*, Milano, 2004, pagg. 69 seguenti;

LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. dir trib.", 1998, I, pag. 73;

MAFFEZZONI F., *il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pagg. 23 e seguenti;

MAGLIARO A. – CENSI S., *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corr. trib.* n. 48 del 2010, pagg. 3993 e seguenti;

MAISTO G., *Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, IV, pag. 52;

MANCA M., *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *il fisco*, n. 48 del 2003, fascicolo n. 1, pag. 7534;

MANDARINO P., *I confini tra stabile organizzazione e installazione ai fini del deposito, esposizione o consegna di merci, alla luce del Modello OCSE e della normativa domestica*, in *il fisco* n. 34 del 2007, pag. 5036 e ss.;

MANZONI, *La capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 22;

MARELLO E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 595 ss.;

MARINO G., *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, t. 2, Padova, 1997;

MARONGIU G., *Royalties e imprese estere*, *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, 1781;

MASCHIO, *La disciplina tributaria del software*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, pagg. 469 e 480;

MASCHIO, *I beni immateriali nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, pag. 589;

MASTROMATTEO A – SANTACROCE B., *Fatturazione elettronica: dalla sottoscrizione digitale ai controlli interni di gestione*, *Corr. Trib.* n. 44 del 2011, pagg. 3672 ss.;

MATTELART A., *Storia della società dell'informazione*, Einaudi, 2002;

MAYR S., *Dall'OCSE la qualificazione dei proventi da «e-commerce»*, *Corr. Trib.*, 2001, pagg. 1400 ss.;

MAYR S., *Compensi corrisposti a soggetti non residenti*, in *Boll. trib.*, 1976, pag. 187;

MAYR S., *La forza attrattiva e la riserva della stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 1990, pag. 9;

MAYR S., *Riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione*, in *Boll. Trib.*, n. 18/2003, pagg. 1290 e ss.;

MAYR S., *L'oleodotto quale ipotesi di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.* n. 26 del 1997, pagg. 1905 e seguenti;

MCLURE Jr. C.E., *Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws*, 52 TAX L. REV. 269, 313 (1997) ;

MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi. Profili critici ed ipotesi ricostruttive*, Roma, 2008;

MELIS G., *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche Sezione Commerciale*, Aggiornamento, Torino, 2008, pagg. 63 ss.;

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003;

MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 251;

MESSINEO S., *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1950, I, pag. 373;

MESSINETTI D., *Oggettività giuridica delle cose incorporali*, Milano, 1970;

MESSINETTI D., *Oggetto dei diritti*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, pag. 808 ss.;

MESSINETTI D., *voce Beni immateriali (diritto privato)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. V, Roma, 1988;

MICELI R., *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 581;

MILANI M., *La stabile organizzazione nel sistema fiscale internazionale e interno*, in *Il fisco*, n. 22 del 2005, pag. 3385;

MINOTTI D. e SIROTTI GAUDENZINI A., *Un'ampia tutela della proprietà intellettuale rafforza la posizione di creatori e interpreti*, in *Guida al Diritto*, n. 19 del 2003, pag. 46;

MOCCI, *Commercio elettronico diretto: IVA come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione Europea*, in *il fisco*, 2003, n. 25, 1, pagg. 3905 ss.;

MOLENAAR D., *Taxation of International performing artistes*, Amsterdam, 2005;

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 23;

MORA M.– LACOMMARA U., *Tassazione del commercio elettronico: Streamsalestax project, la soluzione degli Stati Uniti*, in *il fisco* n. 3 del 2002, in banca dati *fisconline*;

Centro NEXA su Internet e Società, Politecnico di Torino 1, *Creatività remunerata, conoscenza liberata: file sharing e licenze collettive estese*, 15 marzo 2009, URL permanente : [http://nexa.polito.it/licenze collettive](http://nexa.polito.it/licenze%20collettive);

MUSGRAVE A. – MUSGRAVE P., *Inter-Nation Equity*, in *"Modern Fiscal Issues: Essays in Honor of Carl Shoup"*, Toronto, 1972, pagg. 63 e seguenti;

NESTI G., *La società dell'informazione in Europa*, Padova, 2005;

NEWMAN, *The great internet tax drain*, *Technology Review*, n. 5/6, 1996;

NICOLÒ R., *L'adempimento dell'obbligo altrui*, Milano, 1936, pag. 78;

NIVARRA L., *Le opere multimediali*, in *AIDA*, 1994, pag. 131;

OCSE, *The 2010 Update to the Model Tax Convention*, documento pubblicato il 22 luglio 2010, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, *OECD Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administration*, documento pubblicato il 13 luglio 1995, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, *OECD Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administration*, documento pubblicato il 22 luglio 2010, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, *Taxing profits in a global economy – Domestic and International Issues*, 1991, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, *Place of effective management concept: suggestions for changes to the OCSE, Model Tax Convention*, 2003, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, *Discussion draft* intitolato “*Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*”, 2001, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, documento definitivo del BP TAG intitolato “*Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report.*”, 2004, consultabile sul sito www.oecd.org;

OCSE, *Electronic Commerce: Application of the Existing Permanent Establishment Definition*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, IV, 95 ss.;

OCSE, *Discussion Draft on Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions, prepared by the Business Profit TAG*, consultabile sul sito www.oecd.org.

OCSE, *The application on the permanent establishment definition in ecommerce: Changes to the commentary on article 5, 1999*, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2000, pagg. 101 ss.;

OCSE, *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*, pubblicato il 3 marzo 2000, in *Riv. dir. trib.*, IV, 2000, pagg. 101 ss.

OCSE – Comitato per gli Affari Fiscali, *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*, Turku, 18 november 1997, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, pagg. 3 ss;

OCSE, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference*, “*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*”, 8 ottobre 1998, consultabile al link: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf> ;

OWENS J.; *The Tax Man Cometh to Cyberspace*, in Tax Notes International, giugno 1997, pagg. 1833 ss.;

OPPO G., *Creazione ed esclusiva nel diritto industriale*, in Riv. it. se. giur., IX, 1963-1967, pag. 201;

PAPOTTI R.A., *Ancora sulle proposte di modifica al Commentario Ufficiale alla Convenzione-tipo dell'Ocse, il fisco*, 2002, pag. 209;

PASCUZZI G., *Internet (diritto privato)*, voce del Digesto civ. vol. Appendice-XX, Torino, 2000, pagg. 531 ss;

PASCUZZI G., *Il diritto fra tomi e bit: generi letterari ed ipertesti*, Padova, Cedam, 1997, pagg. 2-10;

PASTUKHOV O., *International Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Current Problems and Possible Solutions*, 12 B.U. J. SCI. & TECH. L. 310, 322-27 (2006);

PASTUKHOV O., testo del Seminario tenuto all'Università LUISS – Guido Carli di Roma il 25 novembre 2009 su *Taxation of E-commerce : Direct and Indirect Taxation* (poi pubblicato in Rutgers Computer & Technology Law Journal nel 2009 con il titolo "*Going Where No Taxman Has Previously Gone: Preliminary Conclusions and Recommendations Drawn from a Decade of Debate on International Taxation of Electronic Commerce*");

PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in Rass. Trib., n. 3 del 2004, pagg. 795 e 804;

PIAZZA M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004;

G. PICA, *Voce «Commercio telematico»*, in *Digesto online*;

PIERRO M.C., *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 289.

PIERRO M.C., *I nuovi beni nel sistema fiscale: riflessioni anche alla luce delle imminenti riforme (fiscale e societaria)*, reperibile sul web al link: <http://eco.uninsubria.it/dipeco/documenti/SecondaGiornataDip/presentazionepierr o.pdf> ;

PISANI M., *IRES. Le procedure di accertamento nei confronti della stabile organizzazione*, in *il fisco* n. 44 del 2004, pag. 7415;

PISTONE A., *L'ordinamento tributario*, Padova, 1986, Vol. IV, Tomo I, pag. 426;

PISTONE P., *Il processo di armonizzazione in materia di Iva ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria*, in "Riv. Dir. Trib.", 1997, II, pagg. 799 e seguenti;

PISTONE P., *Stabile organizzazione ed esistenza di società figlia residente*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, pag. 372;

PIETRANGELO M., *La società dell'informazione tra realtà e norma*, Milano, 2007;

PUGLIATTI S., *Beni (teoria gen.)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 1959, pagg. 164 ss.;
 Idem, *Cosa (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1962, pagg. 19 ss.;

PUGLIESE G., *Dalle « res incorporales » del diritto romano ai beni immateriali di alcuni sistemi giuridici odierni*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1982, pag. 1137;

PULLINO E., *Il commercio elettronico e l'IVA*, in *fisco*, n. 41 del 2003, fasc. 2, Allegato n. 27, pagg. 16554 ss.;

RAVACCIA M., nota a Risoluzione del Ministero delle finanze n. 169 del 30 luglio 1997, in *Dir. prat. trib.*, 1998, pagg. 623 e ss.;

RESCIGNO P., *Manuale del diritto privato italiano*, Napoli, 1983, pag. 460;

RESCIGNO P., *I diritti della personalità e la loro rilevanza costituzionale*, *Dir. inf. e informat.*, 1986, pag. 380;

ROBERT S., *The Agency Elements of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View*, in *Intertax*, 1993, pagg. 369 e seguenti;

ROCCATAGLIATA F. - FIORELLI S., *World Wide Web Problemi fiscali legati all'uso commerciale di internet*, in *il fisco*, n. 30 del 1997, pag. 8518;

ROCCATAGLIATA F. – VALENTE P., *Bit tax, ultima frontiera nella società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 1999, pag. 5514;

RONCONI F., *Trapianto e rielaborazione del modello normativo statunitense: il diritto d'autore di fronte alla sfida digitale*. In AAVV, *I diritti sulle opere digitali*, G. Pascuzzi e R. Caso (a cura di), pag. 206;

ROSEMBUJ, *Harmful Tax Competition*, in *Intertax*, 1999, pag. 316;

Rossello C. , Finocchiaro G., Tosi E. (a cura di), *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, Torino, 2003;

ROSSELLO C., *I contratti di informatica nella nuova disciplina sul software*, Milano, 1997, pag. 49;

RUGGERI L., *I domain names*, in AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, Napoli, 2011, pagg. 89-92;

RUSSO R., *The 2008 OECD Model: An Overview*, in *European Taxation*, 2008, pag. 459;

SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, pag. 324 ss.;

SACCHETTO C., *I divieti di discriminazione contenuti nell'art. 95 Cee. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, pag. 499;

SACCHETTO C., *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, Aggiornamento, 2010;

SACCHETTO C., *Redditi da lavoro autonomo*, Milano, 1984, pag. 129 ss.;

SACERDOTI G. – MARINO G., *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001;

SACERDOTI G., *Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali*, in G. SACERDOTI- G. MARINO, *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001, pag. 23;

SALVINI L., *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali*, in *Corr. trib.* n. 12 del 2010, pagg. 936-941;

SAMMARCO P.E., *Il regime giuridico dei nomi a dominio*, Milano, 2002;

SANTORO F., *Le nuove attività della scena Internet: i problemi derivanti dai servizi collaterali al commercio elettronico*, in *il fisco* n. 46 del 1999, pag. 14355 ss., in banca dati *fisconline*;

SANTORO F., *Commercio elettronico. Primi problemi pratici*, il fisco, 1999, pag. 13662;

SARTOR G., *Le applicazioni giuridiche dell'intelligenza artificiale. La rappresentazione della conoscenza*, Milano, 1990, pag. 29; Id., *Intelligenza artificiale e diritto. un'introduzione*, Milano, 1996;

SARTOR G., *Gli agenti software: nuovi soggetti del cyber diritto ?*, in *Contratto e impresa*, n. 2 del 2002, pag. 466 e ss.

SARTOR G., *Gli agenti software: nuovi soggetti del ciberdiritto ?*, ricerca svolta nel quadro del progetto europeo ALFEBIITE (IST-1999-10298), pag. 78; v. il sito

<http://www2.cirsfid.unibo.it/~sartor/GSCirsfidOnlineMaterials/GSONLinePublications/GSPUB2002ASContrattoImp.pdf> ;

SARZANA DI SANT'IPPOLITO F., *Contratti di Internet e del commercio elettronico*, Milano, 2001, pag. 65.

TORRENTE A.- SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2007, pag. 124;

SCHÄFER A. – SPENGLER C., *ICT and International Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation*, Discussion Paper no. 02-81, *Centre for European Economic Research*, dicembre 2002, pag. 11.

SCOGNAMIGLIO, *La giurisprudenza tedesca in materia di contratti aventi ad oggetto beni o servizi informatici*, in *Dir. inf.*, 1988, 593 ss.

Scott W. – Murtula M. – Stecco M. (a cura di), *Il commercio elettronico, verso nuovi rapporti tra imprese e mercati*, Torino, 1999.

SCOZZAFAVA O.T., *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, Milano, 1982, pag. 39.

SCOZZAFAVA O.T., *I beni e le forme giuridiche di appartenenza*, Milano, 1982.

SIROTTI GAUDENZI A., *Il nuovo diritto d'autore*, Maggioli ed., 2003, pag. 27.

SKAAR A., *Permanent establishment*, Deventer, 1991;

SKAAR A., *Commentario all'art. 5 del modello di Convenzione OCSE: il concetto di stabile organizzazione*, in *Fiscalia*, n. 6 del 2000, pag. 629;

SOETE L., KAMP K., *Pleidooi voor een "bit tax"*, in *"Informatie en Informatiebeleid"*, n. 4, 1996, pagg. 57-64;

SOETE L., KAMP K., *The bit tax: taxing value in the emerging Information Society*, in *"The New Wealth of Nations"* a cura di A. Cordell - R. Ide;

STESURI A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *il fisco* n. 17 del 2005, pag. 2588 e ss.;

STEVANATO D., in A. DE LUCA – D. STEVANATO, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico: spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 9 del 2004, pag. 1174;

TABET G., *Il diritto di autore nella normativa tributaria*, *Rass. trib.*, 1988, pagg. 69 ss.;

TABELLINI P., *Gli aspetti fiscali dei trasferimenti di tecnologia e marchi*, Dir. Prat. Trib., 1982, I, pag. 1506;

TADDEI ELMI G.C., *I diritti dell'intelligenza artificiale tra soggettività e valore: fantadiritto o jus condendum*, in *Il meritevole di tutela. Studi per una ricerca coordinata da L. Lombardi Vallauri*, Milano 1990, pagg. 685-711;

TADDEI ELMI G.C. *Logos e Intelligenza artificiale*, in Lombardi Vallauri (a cura di) *Logo dell'essere e della norma*, Bari, 1998, pagg. 603-652;

TALAMANCA M., *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990, pag. 383;

TARDELLA G., voce «stabile organizzazione» (diritto tributario internazionale), in *Digesto online*;

TARDELLA G., *Stabile organizzazione*, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, pag. 365 e ss.;

TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, pag. 113,

TANZI V., *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems*, in AAVV, *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pag. 837;

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2006;

TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010;

TILLINGHAST D., *The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions*, 50 Bull for Int'l Fiscal Doc.. 524, 525 (1996);

TOGNOLO P., *La stabile organizzazione*, Milano, 2004, pagg. 159 e ss.;

IAVAGNILIO M. – TOGNOLO P., *I contratti di distribuzione di software standardizzato Problematiche fiscali relative alla qualificazione del reddito corrisposto dal distributore residente al produttore non residente*, in *il fisco* n. 2 del 2000, pag. 466 ss.;

TOMASSINI A. – TORTORA A., *Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico*, in *il fisco* n. 28 del 2006, pag. 1-4334, in banca dati fisconline;

TORRENTE A. – SCHELSINGER P., *Manuale di diritto privato*, Milano, 2007, pag. 124;

E. Tosi (a cura di), *Commercio elettronico e servizi della società*, Milano, 2003;

C. Rossello, G. Finocchiaro, E. Tosi (a cura di), *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, Torino, 2003

TRIMELONI M., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, pag. 219

TUNDO F., *In tema di stabile organizzazione ed Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1992, II, pag. 331;

UBERTAZZI L.C., Voce Diritto d'autore, in *Digesto delle discipline privatistiche* – sezione commerciale, vol. IV, Torino, 1989, pag. 370;

UCKMAR A., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1937, pag. 388;

UCKMAR V., *Introduzione*, in *Corso di diritto tributario internazionale* (coordinato da V. Uckmar), Padova, 2002, pag. 17;

URICCHIO A.- GIORGI M., *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, pag. 264;

VALACCA R., *Aliquote IVA applicabili alla vendita di software pacchettizzato*, *Corr. Trib.*, 1991, pag. 3329;

VALENTE P. – ROCCATAGLIATA F., *Internet. Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999;

VALENTE P., *Transfer Pricing: l'applicazione del principio di libera concorrenza alle operazioni di riorganizzazione*, in *il fisco* n. 41 del 2010, pagg. 4655 ss.;

VALENTE P., *Modello di Convenzione OCSE: modifiche agli artt. 6-12 del modello e al Commentario*, in *il fisco* n. 33 dell'8 settembre 2008, pagg. 1-5959;

VALENTINI, *Profili fiscali dei beni immateriali*, *Dir. Prat. Trib.*, 1992, pag. 1426;

VALENTINO D., *La fornitura di servizi informatici e l'informatizzazione delle imprese*, in AAVV, *Manuale di diritto dell'informatica*, D. Valentino (a cura di), Napoli, 2011, pag. 246;

VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, (1932), in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, pagg. 135 ss.;

VIGNOLI A. e LUPI R., *Sfruttamento dell'immagine e flussi di ricchezza tra atleti, clubs, sponsors e managers*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 3 del 2010, pag. 295;

VITERBO A. – CODIGNOLA A., *L'informazione e l'informatica nella società della conoscenza*, in *Il diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2002, I, pag. 23;

VÖGEL K., *On Double Taxation Conventions*, Deventer, 1997;

VÖGEL K., *World-wide or source taxation of income?*, in *Rass. trib.*, 1988, pagg. 262-263;

MUSGRAVE, *Criteria for Foreign Tax Credit*, in *Taxation and Operation Abroad Symposium*, 1960, pag. 84;

VOLTAGGIO LUCCHESI F., *I beni immateriali*, Milano, 1962;

YAMANOUCHI A., *International Tax Issues Affecting Electronic Commerce and Banking*, in *Tax Notes International*, Maggio 1997, pagg. 1619 ss.;

WARD B.T. – SIPIOR J.C., *To Tax or not to Tax E-Commerce: a United States Perspective*, *Journal of Electronic Commerce Research*, VOL. 5, NO.3, 2004 (v. il link: <http://www.csulb.edu/web/journals/jecr/issues/20043/Paper3.pdf>);

WEINHOFER M., *Neue Entwicklungen bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des elektronischen Geschäftsverkehr auf nationaler und internationaler Ebene*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1998, pagg. 1540 ss.;

ZAGATO L., *Il contratto comunitario di licenza di know how*, Padova, 1996;

ZENO-ZENCOVICH V., *Cosa (voce)*, in *Dig. civ.*, vol. IV, Torino, 1989, pag. 443;

ZENO-ZENCOVICH V., *Diritto morale d'autore, diritti della personalità e interruzioni pubblicitarie di un film*, *Giur. it.*, 1984, I, pag. 705;

ZENO-ZENCOVICH V., voce *Personalità (diritti della)*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., Torino, 1995, XIII, pagg. 431, 436 e 441;

ZONA T., *La bit tax: la tassazione nella società dell'informazione*, in *Rassegna di Fiscalità internazionale*, n. 2, 2002;

ZOPPINI A., *Le «nuove proprietà» nella trasmissione ereditaria della ricchezza (note a margine della teoria dei beni)*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, I, pag.185.