



Libera Università Internazionale degli Studi Sociali
Guido Carli

*Dottorato di ricerca in diritto tributario delle società
XXIV Ciclo*

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

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

Riassunto tesi di dottorato

Tutor:
Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Candidato:
Carlo Sallustio

La tesi esamina i profili fiscali del commercio elettronico (o telematico) diretto e le interrelazioni di tale forma di esercizio dell'impresa con la digitalizzazione dei beni e delle attività svolte in via telematica da un lato, e con i beni immateriali, dall'altro.

Nel capitolo I si sono definite le nozioni di commercio elettronico, di bene ed attività digitalizzata (o "dematerializzata") e di bene immateriale ai fini dell'imposizione diretta. *In primis*, si è definito il commercio elettronico diretto e si sono esaminati i profili tecnologici necessari ad una corretta comprensione ed interpretazione (anche in chiave fiscale) di quel complesso fenomeno che è *internet* e degli elementi (sia *hardware* che *software*) che ne consentono il funzionamento. Partendo dall'assunto che il commercio elettronico diretto postula che tutte le fasi della transazione economica abbiano luogo esclusivamente *on line*, ossia tramite strumenti telematici (dall'ordine di acquisto alla conclusione del contratto, al pagamento sino a giungere alla consegna del bene, "scaricato" dall'utente tramite il c.d. *downloading*, o alla prestazione del servizio resa ad esempio "in remoto" da un *Internet Service Provider*) si è evidenziato lo stretto legame esistente tra *l'e-commerce* e la digitalizzazione dei beni e dei servizi, ossia la possibilità che il bene ceduto o il servizio prestato abbiano caratteristiche tali da poter essere convertiti in sequenze di impulsi elettrici denominati *byte* (i.e. trasformati da grandezze analogiche a digitali). Ciò in tanto è possibile in quanto il bene e il servizio siano sostanzialmente riconducibili ad informazioni che, per loro natura, possano essere trasformate o elaborate *ab origine* in tale formato, come i testi (opere letterarie, documenti, etc...), i brani musicali, le immagini (fotografie, filmati,...) oppure le opere multimediali in cui sono presenti – variamente combinati – gli elementi citati. Si è poi rilevato come il termine "dematerializzazione" sia spesso usato come sinonimo di digitalizzazione, sottintendendo con ciò che quando il bene o il servizio viene convertito in formato digitale, esso sembra perdere *prima facie* il requisito della materialità perché – a differenza di quel che avviene con il documento o il bene composto di carta, plastica o altro materiale tradizionale – non è percepibile con i sensi umani se non attraverso l'intermediazione di strumenti elettronici e telematici, quali il personal computer e il modem, idonei a convertire gli impulsi elettrici in suoni, immagini e

testi. Il punto assume particolare importanza in ambito fiscale, perché esso comporta talvolta il verificarsi di equivoci nell'interpretazione del fenomeno fiscale. In particolare, dall'errata asserzione che il bene, il servizio o l'attività svolta tramite internet sono "privi di materialità", la dottrina e perfino autorevoli istituzioni internazionali sono giunte a conclusioni non sempre coerenti con l'interpretazione di fattispecie ed istituti fiscali, come quando si è affermata l'inconfigurabilità del sito *web* come stabile organizzazione materiale nell'ambito del commercio elettronico (v. capitolo III).

Ma se la mancanza di una percepibilità immediata della cosa tramite i sensi è inidonea a distinguere il bene digitale (materiale) da quello immateriale, il passaggio successivo da compiere è chiarire cosa si intenda per bene immateriale ai fini dell'imposizione sui redditi. Si tratta di un aspetto che assume particolare importanza nel commercio elettronico diretto, non solo perché larga parte delle transazioni che avvengono in via telematica riguardano beni oggetto di *copyright* o che involgono altro bene immateriale (si pensi ai *software*, agli *e-book*, ai videogiochi, ai brani musicali,...), ma anche e soprattutto perché stabilire se la transazione telematica concerne i singoli beni digitali in cui si estrinseca un bene immateriale (si pensi alle copie di un *software* c.d. standardizzato) o invece il diritto d'uso di quest'ultimo comporta una differente qualificazione reddituale del provento che ne viene tratto, sia ai sensi del d.p.r. n. 917 del 1986 che del Modello di Convenzione OCSE.

Al fine di individuare la nozione di bene immateriale, l'approccio metodologico seguito è stato quello di partire dall'analisi della disciplina civilistica per poi verificare se la definizione elaborata nell'ambito di quella branca del diritto possa essere utilizzata anche ai fini dell'imposizione diretta.

Calando la nozione civilistica di bene immateriale nel diritto tributario, si è anzitutto osservato che la funzione della norma tributaria richiede la sua limitazione alle fattispecie in cui il bene sia espressivo di capacità contributiva, non assumendo rilevanza i diritti di natura non patrimoniale (come il diritto alla paternità dell'opera). Si è poi rilevato che nonostante la frammentazione dei proventi tratti da beni immateriali nelle categorie dei redditi d'impresa, da lavoro autonomo e diversi (quanto meno ove essi siano percepiti da soggetti fiscalmente

residenti in Italia) dall'uso costante della medesima elencazione (l'«*utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico*» ex artt. 53, comma 2, lett. b), 67, comma 1, lett. g), e 103, comma 1, del t.u.i.r.) e dal riconoscimento dell'autonomia della nozione delle *royalties* (ossia dei proventi tratti dall'uso o dal diritto d'uso dei beni immateriali) in relazione ai non residenti ex art. 23, comma 2, lett. c), del t.u.i.r., sostanzialmente coincidente con quella di cui all'art. 12 del Modello OCSE, si desume che il legislatore fiscale accoglie e valorizza una nozione di bene immateriale che non coincide con quella civilistica che – tra l'altro – la limita alle privative industriali e alle opere dell'ingegno. La rilevata impossibilità di traslare in diritto tributario la nozione civilistica di bene immateriale, inadeguata sul piano funzionale ed applicativo alle finalità della norma tributaria, ci ha indotti a cercarne una coerente con i fini della norma tributaria ed idonea a ricomprendere in sé anche fattispecie che la più rigorosa dottrina civilistica esclude dalla categoria. In particolare, si è individuato la nozione di bene immateriale rilevante ai fini dell'imposizione diretta nell'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), e "in processi e formule" (quali le topografie dei semiconduttori, le informazioni segrete costituenti il c.d. *know how* e le varietà vegetali). La nozione che abbiamo elaborato sulla base dell'analisi sistematica dei dati normativi consente di distinguere agevolmente fattispecie che presentano una certa contiguità con i beni immateriali ma che difettano di uno dei requisiti citati. Ci riferiamo, tra l'altro, al diritto all'immagine (rientrante tra i diritti della personalità disponibili) ed alle attività immateriali note come "*new properties*". Ulteriori riflessioni originali sono state svolte in ordine alle analogie e alle differenze intercorrenti tra 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. A conclusione del capitolo I si è tornati al tema dell'incidenza dello svolgimento dell'attività d'impresa in forma dematerializzata sulla disciplina

fiscale, osservando che la modalità di estrinsecazione del bene immateriale nel formato digitale comportano talvolta delle deviazioni dal regime fiscale usualmente previsto per le operazioni svolte nel commercio tradizionale e delle difficoltà nell'individuazione della natura dell'operazione e del diritto realmente trasferito. E' il caso dell'IVA: lo svolgimento di un'attività "dematerializzata" influisce sulla sua disciplina fiscale, determinando delle "deroghe" alla regola di qualificazione delle fattispecie impositive.

Nel capitolo II, sono state delineate le scelte di politica fiscale effettuate dagli Stati Uniti d'America, dall'Unione Europea e dall'OCSE in ordine alla regolamentazione del commercio elettronico diretto. Si è anzitutto inquadrata la materia nell'ambito di quelli che da sempre costituiscono i temi della potestà impositiva in punto di diritto tributario internazionale e, *in primis*, l'individuazione dello Stato con il quale sussiste un *reasonable link* che consenta di tassare il reddito prodotto attraverso l'attività dematerializzata. Il punto va filtrato alla luce dei nuovi problemi che pone il commercio telematico, tra cui la "disintermediazione" (ossia il contatto diretto tra produttore e consumatore) che comporta la scomparsa o il sostanziale ridimensionamento delle figure dei sostituti d'imposta, e la minore importanza che assume la presenza fisica in uno Stato estero (grazie ai siti *web* che consentono di commercializzare beni e servizi senza necessità di avere presenza fisica nel mercato estero). Tra le novità che si pongono all'attenzione degli studiosi di diritto tributario non ci sono solo le implicazioni fiscali della forma (digitale) dei beni e delle loro modalità di commercializzazione, ma anche il processo di rarefazione che subisce (almeno in ambito comunitario) il legame con lo Stato in cui vengono localizzati gli elementi materiali e immateriali (*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*". Tutto ciò ha portato a domandarsi ai primordi dell'esplosione della c.d. *new economy* se il fenomeno dell'*e-commerce* andasse affrontato adattando istituti e regole già consolidati (il c.d. "*status quo approach*") o adottando una disciplina fiscale *ad hoc* in materia (il c.d. "*revolutionary approach*"). Espressione emblematica di questo secondo orientamento è la c.d. "*bit tax*", tributo parametrato al flusso di *byte* utilizzati nelle

comunicazioni telematiche e proposto come forma d'imposizione indiretta specificamente prevista per l'*e-commerce*.

Nel quadro del c.d. *status quo approach*, uno dei principali temi di riflessione è riconducibile 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...) al fine di effettuare la ripartizione tra gli Stati della fonte e 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. Il secondo profilo si articola, a sua volta, in due filoni di analisi. Il primo, esaminato al capitolo III, si incentra sulla determinazione dei requisiti che consentono l'individuazione di una stabile organizzazione e dunque del legame che permette di ricondurre il reddito d'impresa prodotto attraverso gli strumenti telematici allo Stato in cui (parafrasando la nota definizione contenuta nel 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 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'internet service provider: di seguito ISP) del mondo telematico.

In particolare, nella prima parte del capitolo III si è anzitutto effettuata una ricognizione degli elementi costitutivi della stabile organizzazione attraverso la c.d. *basic rule* di cui al Modello OCSE, verificando in un successivo momento la sua utilizzabilità e le eventuali criticità nel quadro dell'attività e della struttura (in parte) dematerializzata che connota tale entità nell'*e-commerce*. In questa

prospettiva, gli "attori" (*l'internet content provider*, di seguito 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.

Dopo aver esaminato i requisiti della stabile organizzazione materiale (SOM) nella prospettiva del commercio elettronico, si è analizzata la posizione dell'OCSE con riferimento alla configurabilità quale SOM del *server* e del sito *web*, la quale ritiene che i requisiti di fissità (spaziale e temporale) e di materialità, necessari alla sua configurabilità (unitamente all'esercizio in tutto o in parte di un'attività d'impresa presso la sede fissa d'affari) siano presenti solo nel *server*. Sulla supposta inconfigurabilità del sito *web* quale stabile organizzazione per carenza dei citati requisiti abbiamo effettuato puntuali considerazioni critiche, rilevando come la carenza di materialità derivi da un equivoco originato dall'identificazione del nome a dominio con la sua estrinsecazione nel sito *web* e dalla confusione compiuta nel caso di specie dall'OCSE tra "bene immateriale" e "realtà digitale." Sono stati quindi proposti degli spunti per una diversa conclusione sul punto. Altre considerazioni critiche sono state poi effettuate in ordine alla supposta carenza di fissità del sito *web*, che si è rilevato essere il portato dell'equivoco tra "dematerializzazione" (i.e. realtà digitale) ed immaterialità (creazione intellettuale) in cui si estrinseca tale elemento. E' stata quindi proposta una diversa ipotesi ricostruttiva, in cui la fissità del nome a dominio (di cui è parte il sito *web*) va identificata nell'*hard disk* del *server*.

Si è quindi esaminata la tematica dell'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel commercio elettronico. A tal fine, si è ripercorsa la casistica sviluppata dall'OCSE tenendo conto dell'orientamento espresso da tale autorevole istituzione circa l'imputabilità dei beni immateriali alla stabile organizzazione nel documento sul *transfer price* del 2010 e circa l'assenza di un centro decisionale autonomo nella stabile organizzazione completamente automatizzata. In conclusione, abbiamo sviluppato alcune riflessioni su quella che abbiamo definito stabile organizzazione "cibernetica", rilevando come né la dottrina né l'OCSE (che

compie solo fugaci cenni all'intelligenza artificiale)¹ abbiano considerato le peculiarità che connotano tale tipologia di SOM, la quale – pur essendo priva dell'elemento umano – risulta dotata del c.d. *software* intelligente che consente ad essa condotte di natura cognitiva e decisionale che simulano il comportamento umano al punto che il suo iter logico comporta il rischio che commetta errori di valutazione.

Da ciò abbiamo tratto alcune conclusioni circa la non omologabilità della stabile organizzazione "cibernetica" ad altre stabili organizzazioni materiali in cui manca l'elemento umano e in ordine alla ripartizione dei profitti tra casa madre e stabile organizzazione.

Il secondo filone di analisi, esaminato al capitolo IV, attiene invece alla qualificazione del reddito nel commercio elettronico, che richiede di distinguere la concessione del diritto d'uso del bene immateriale da un lato (produttivo di una *royalty*) e la cessione del bene immateriale o di quello digitale in cui si estrinseca il bene immateriale dall'altro, che invece è di regola produttiva di utili d'impresa ai sensi dell'art. 7 del Modello OCSE. Preso atto delle modifiche al Commentario all'art. 12 nella versione del 2008, si è esaminata la tematica avendo riguardo ad alcune fattispecie particolarmente complesse, come la distinzione tra la concessione in uso del bene immateriale e la prestazione di servizi e i cc.dd. contratti misti. Si è infine concluso il capitolo e la tesi riportando l'analisi casistica di alcune transazioni che si svolgono nell'*e-commerce* già esaminate dal *Technical Advisory Group* (TAG) dell'OCSE.

¹Si veda il documento del febbraio 2001 “*Attribution of Profit to a Permanent Establishment involved in Electronic Commerce Transactions. A Discussion Paper from the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits*”, parr.63, 78 e 108.