

LA TERRITORIALITÀ DEL TRIBUTO NELL'ERA DI INTERNET¹

Giangiaco­mo D'An­gelo

Ricercatore di Diritto Tributario nell'Università di Bologna

L'importanza di Internet quale luogo in cui cresce e sviluppa l'economia digitale pone, da un punto di vista del diritto tributario, molteplici problemi e, tra questi, il problema della territorialità.

I criteri tradizionalmente utilizzati per individuare un collegamento fiscale sono infatti pensati con riferimento all'economia materiale, ed essi risultano inadeguati per l'economia digitale che è caratterizzata da una dall'essere dematerializzata.

Pertanto sia in materia di imposizione diretta, sia in materia di imposizione sugli scambi, è necessario un ripensamento radicale della nozione di jurisdiction fiscale.

Allo stato attuale, nonostante l'urgenza del problema, non sembra che in materia di imposizione diretta siano state trovate soluzioni soddisfacenti, anche se nell'ambito del piano BEPS sono state avanzate alcune proposte volte a modificare la nozione fondamentale di stabile organizzazione, proprio per quelle imprese che hanno nello Stato estero una presenza significativa digitale.

Al contrario, nel settore dell'imposta sul valore aggiunto, recenti disposizioni normative europee hanno creato dei regimi specifici per la prestazione di servizi legati all'economia digitale (MOSS).

L'analisi combinata degli interventi mostra che i progressi in tale materia dipendono da sforzi coordinati al livello internazionale e che sono viceversa sostanzialmente inutili le modifiche normative da parte dei singoli Stati.

The importance of Internet as a place where the digital economy grows and develops poses various issues from the tax law perspective and, among those, the jurisdiction issue.

The criteria traditionally used for identifying the nexus for taxation have been created with reference to tangible and material economy, and they are

¹ Il presente lavoro riproduce, con opportuni adattamenti ed aggiornamenti, il testo dell'intervento al V° Workshop per giovani ricercatori svoltosi presso l'Università di Siena il 6 giugno 2014. Un ringraziamento particolare va ai proff. Nicola Vizioli e Antonio Marinello che hanno fatto da discussant a margine dell'esposizione.

inadequate for the digital economy that is in most part dematerialized. Thus, either in direct taxation field, and in the indirect taxation field, there's a need for a radical rethinking of the tax jurisdiction.

Currently, although the urgency of the issues, it does not seem that in the direct taxation field satisfactory solutions have been found; although in the frame of the BEPS plan have been advanced some proposal for the change of the notion of permanent establishment, for businesses that have in the State a digital presence.

On the contrary, in the VAT field, recent European rules introduced some specific regimes for the supplies of services of the digital economy (MOSS). The combined analysis shows that progresses in that field depend upon coordinated efforts at the international level and that legislative changes by single States are substantially useless.

Sommario:

1. Premessa
2. Alle radici della territorialità
3. La territorialità nel sistema dell'imposizione sui redditi transnazionali. La centralità della nozione di Stabile Organizzazione
4. Le recenti evoluzioni in materia di servizi elettronici nell'iva
5. Conclusioni

1. Premessa

Il problema della territorialità dell'imposizione non può certo dirsi nuovo per il diritto tributario, esso, tuttavia, ha acquisito una nuova rilevanza con l'avvento di Internet e in generale dell'economia ad essa legata.

Le norme di diritto tributario, infatti, sono state pensate e scritte in un'epoca e con riferimento ad un'economia in larga misura "materiale", radicata sul territorio dello Stato in maniera tangibile e facilmente individuabile.

La nuova economia digitale, invece, nasce e si sviluppa nella Rete la quale è identificabile come uno "spazio" solo in maniera concettuale, poiché se pure di spazio si vuol parlare, è privo di collegamenti fisici e tangibili con il territorio inteso come porzione della superficie terrestre su cui lo Stato esercita il proprio potere sovrano.

Di fronte ad un'economia sempre più dematerializzata e naturalmente globalizzata, i problemi per il giurista² e in particolare un tributarista, appaiono evidenti: l'economia digitale è, per definizione, un'economia aterritoriale la cui formazione e sviluppo non presenta dei nessi tangibili di collegamento al territorio di uno Stato che da sempre sono assunti a fondamento delle previsioni fiscali³. Il rischio è, pertanto, che le forme di ricchezza che si manifestano nell'economia digitale, semplicemente, non essendo inquadrabili negli schemi impositivi previsti dalle norme fiscali e pertanto sfuggano alla tassazione.

Di fronte a tali difficoltà che l'avvento di Internet comporta per i sistemi fiscali, una risposta potrebbe esser quella di adattare, nei limiti del possibile, le categorie tradizionali del diritto tributario e in particolare i criteri di

² La deterritorializzazione di Internet è causa di una quantità notevole di problemi giuridici già avvertiti da tempo. Si veda JOHNSON e POST, *Law and borders: the rise of law in cyberspace*, 48 *Stanford Law Review* 1367 (1996) per i quali "*The rise of the global computer network is destroying the link between geographical location and: (1) the power of local governments to assert control over online behavior; (2) the effects of online behavior on individuals or things; (3) the legitimacy of the efforts of a local sovereign to enforce rules applicable to global phenomena; and (4) the ability of physical location to give notice of which sets of rules apply. The Net thus radically subverts a system of rule-making based on borders between physical spaces, at least with respect to the claim that cyberspace should naturally be governed by territorially defined rules.*"

³ Per la verità, pur in un contesto di elevata mobilità è difficile immaginare un'impresa che sia totalmente sganciata da qualsivoglia territorio. Un'impresa o una società sono entità sempre riconducibili ad un territorio sul quale uno Stato che esercita il potere sovrano. Piuttosto il pericolo concreto è che l'economia immateriale, in ragione dell'elevatissima mobilità che la caratterizza, sia convogliata su soggetti residenti in Stati con pressioni fiscali molto basse o comunque in cui si gode di regime fiscali particolarmente favorevoli.

territorialità dei vari tributi. Si tratterebbe però di una risposta dal fiato corto perché è ormai apertamente riconosciuto da più parti che, soprattutto con riferimento alle categorie classiche, si impone l'esigenza di andare oltre lo sforzo di adeguamento e di pensare a categorie giuridiche nuove che superino la dicotomia materiale/immateriale⁴. Questa discussione, soprattutto nell'ambito tributario, nasce dalla preoccupazione degli Stati nazionali per l'erosione al gettito fiscale che lo spostamento dell'economia verso la dimensione digitale sta apportando.

Anche se la causa dell'interesse è contingente, la soluzione a questo problema, passa attraverso la rimediazione dei presupposti teorici del sistema tributario di ciascuno Stato membro che tenga anche conto della struttura dei singoli tributi.

2. Alle radici della territorialità

Il problema prioritario che si viene a porre investe quindi i criteri di collegamento⁵ dell'imposizione fiscale che da sempre sono stati agganciati ad elementi di fisicità e che, con l'avanzare dell'economia digitale, rischiano di apparire obsoleti e non più in grado di intercettare quelle manifestazioni di ricchezza che avvengono nella rete.

Per poter ripensare i criteri di collegamento dei singoli tributi è necessario condurre una riflessione sull'estensione del potere impositivo di uno Stato e sulla territorialità come limite ad esso.

In via preliminare, bisogna chiedersi se ha ancora senso per gli Stati nazionali assumere il territorio quale limite all'applicazione delle disposizioni e segnatamente delle disposizioni di diritto tributario. Da questo punto di vista, gli studi che si occupano di territorialità fanno riferimento ad essa in una duplice accezione: territorialità formale e territorialità

⁴ Esigenza già segnalata acutamente da MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, 595 ss.

⁵ E' da rilevare che nel settore del diritto tributario l'espressione "criterio di collegamento" ha un significato ben diverso da quello proprio del diritto privato internazionale, dove è intesa come criterio per l'individuazione dell'ordinamento straniero al quale rinviare per la disciplina di fatti e rapporti che presentano elementi di estraneità rispetto all'ordinamento nazionale. Nel diritto tributario, e quindi nel presente lavoro, l'espressione è invece da intendersi come criterio di individuazione delle fattispecie imponibili, e regolate dalla legge nazionale (ovunque esse si verifichino), cfr. su tale distinzione CROXATTO, *L'imposizione delle imprese con attività transnazionali*, Padova, 1965, 128-130; LUPI, *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur.*, XXXI, Roma, 1994, 3.

sostanziale⁶. La prima accezione di territorialità attiene al potere teorico che ha ogni Stato di regolare fattispecie che si realizzano, anche in maniera avulsa dal proprio territorio. Qui il diritto internazionale offre una risposta tendenzialmente univoca: lo Stato, in quanto entità autonoma e sovrana non incontra nessun limite nella regolazione astratta di fattispecie ovunque esse si manifestino e chiunque siano i soggetti che la pongono in essere. Da tempo, infatti, i due fenomeni della territorialità e della sovranità sono intesi in maniera separata e pertanto il territorio, quale delimitazione di una porzione di spazio terrestre, non rappresenta più un limite al potere statale di dettare norme cogenti.

Ben altro è, invece, il problema che si pone nel diritto tributario in relazione alla territorialità intesa in senso materiale o, se si preferisce, in termini effettivi. Non mi riferisco alla effettività delle disposizioni intesa come capacità del diritto di “conformare” la realtà secondo le direttive in esso contenute, problema questo che andrebbe affrontato anche nella prospettiva della valenza degli atti amministrativi al di fuori dei confini nazionali e della capacità di riscuotere le imposte all'estero⁷. Piuttosto, nel diritto tributario, quando si fa riferimento alla territorialità in senso materiale ci si riferisce ai limiti che gravano sul legislatore e che attengono allo specifico atteggiarsi delle disposizioni fiscali. Segnatamente il problema di *jurisdiction* che si pone è relativo alla possibilità da parte di uno Stato di regolare, riconnettendovi un prelievo destinato al finanziamento delle pubbliche spese, fattispecie che si manifestano quali estranee al territorio sul quale di norma esso esercita il potere sovrano. Nella dottrina tradizionale la risposta che si offre a questo interrogativo è, tendenzialmente, nel senso dell'assenza di limiti cogenti di diritto internazionali, potendo lo Stato assumere come presupposto di imposta qualsiasi fattispecie ovunque essa si

⁶ La distinzione è presente in pressoché tutte le trattazioni di diritto tributario che hanno specificamente affrontato questa problematica. Cfr. SACCHETTO *Territorialità (dir. trib.)*, Enc. Dir. XLIV, Milano, 1992, LUPI *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur.*, XXXI, Roma, 1994, 3; FRANSONI *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004; BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009; MANGANELLI *Territorialità del tributo*, in *Digesto Disc. Priv. Sez. Commerciale*, 1998.

⁷ Si veda, in riferimento a queste problematiche SACCHETTO *Tutela all'estero del credito tributario dello Stato*, Padova, 1978. Recentemente il dibattito sulla cooperazione tra Autorità fiscali di Stati membri, soprattutto con riferimento a quelli dell'Unione Europea, ha interessato molto anche la fase dell'istruttoria tributaria e segnatamente lo scambio di informazioni rilevanti. Su questi temi, vedi di recente MASTELLONE in *Diritto Tributario Internazionale*, a cura di R. Cordeiro Guerra, Padova, 2012, 213 ss. dove ampia bibliografia sul tema dello scambio di informazioni.

verifichi⁸. In realtà è da ricordare che il diritto pubblico internazionale ha elaborato in materia di *jurisdiction* diverse teorie per l'individuazione di una norma consuetudinaria di diritto internazionale come limite al potere statale normativo, facendo anche leva su una giurisprudenza internazionale⁹. Lo Stato potrebbe sempre regolare una fattispecie, ovunque essa si verifichi, a condizione che vi abbia un ragionevole interesse e si presenti un minimo collegamento del territorio con essa¹⁰. Si tratta però di un limite piuttosto vago e bisogna ammettere che, quantomeno in materia tributaria, non può dirsi ad oggi risolto in maniera chiara e definitiva il problema dei contorni del *genuine link* sussistente tra fattispecie e Stato che esercita il potere impositivo¹¹.

⁸ La dottrina interna ritiene questo limite materiale semplicemente inesistente, cfr. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, 1952, 103, GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, 1956, 55; CROXATTO, *L'imposizione delle imprese con attività internazionali*, Padova, 1965, 49 mentre altra parte della dottrina per un verso ha evidenziato una scarsa compatibilità con il diritto internazionale della previsione di obblighi a carico degli stranieri non residenti e che non hanno alcun legame con il territorio, (UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, 1965, 60) e per altro verso ha verso individuano nell'art. 53 Cost. una disposizione che limiti l'esercizio del potere normativo in materia tributaria a quelle fattispecie che abbiano un collegamento, anche minimo, ma comunque nettamente individuabile con il territorio dello Stato (MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, 22).

⁹ Si veda il caso Lotus della Corte Internazionale, Corte Permanente di Giustizia Internazionale, sentenza 7 settembre 1927, caso *Lotus*, in *P.C.I.J.*, ser. A, No 10, 20.

¹⁰ Alla presenza di un *sufficiently strong interest* si aggiunge talvolta la necessità di svolgere un giudizio comparativo tra tale interesse e quello di altri ordinamenti statuali che pure regolerebbero la medesima fattispecie sulla scorta di un proprio interesse. In sostanza l'interesse statale alla regolazione di quella fattispecie non dovrebbe apparire solo come sufficientemente solido, ma anche prevalente sull'interesse di altri Stati a regolare diversamente la fattispecie. Quest'ipotesi in realtà è molto suggestiva per la prospettiva dell'esercizio del potere di imposizione extrastatale perché pone in definitiva come parametro di esercizio il necessario rispetto degli interessi degli altri ordinamenti; la conseguenza inevitabile sarebbe quella di porre un generalizzato divieto di concorso delle potestà impositive di due diversi ordinamenti su una medesima fattispecie ossia il riconoscimento del divieto di doppia imposizione come norma di diritto consuetudinario generalmente riconosciuta. E' noto che, nell'attuale scenario, non può ritenersi esistente tale consuetudine. La conferma è proprio nella vasta rete di Trattati internazionali che sono stipulati da ciascuno Stato per evitare la doppia imposizione a riprova della necessità di intervenire con uno strumento normativo ad hoc, in assenza di altre indicazioni di diritto internazionali che possano risolvere il conflitto di *jurisdiction*.

¹¹ Una rassegna delle varie opzioni teoriche a giustificazione del *genuine link* per l'esercizio della potestà impositiva è stata recentemente svolta da MAISTO, *Brevi riflessioni sulla evoluzione del concetto di "genuine link" ai fini della territorialità dell'imposizione tributaria tra diritto internazionale generale e diritto dell'Unione Europea*, in *Riv. Dir. Trib.*,

Il più delle volte, infatti, si fa riferimento all'interesse dello Stato alla regolazione di rapporti "extraterritoriali" sulla base di un legittimo perseguimento di "interessi propri" che appaiono avere una rilevanza sufficiente e un ragionevole collegamento con l'insieme degli interessi che pertengono alla comunità. In definitiva se ci si pone nell'ottica del diritto pubblico internazionale il limite "materiale" esterno al potere normativo in materia tributaria o viene definito come "inesistente" oppure viene declinato con criteri difficili da specificare e poco stringenti.

La vaghezza che caratterizza l'approccio del diritto pubblico internazionale può però esser ridotta se ci si pone nell'ottica interna e si cerca di precisare questo limite prendendo in considerazione l'approccio che ogni singolo ordinamento statale ha rispetto al fenomeno tributario.

In proposito vale la pena di far riferimento ad uno dei casi celeberrimi nella dottrina di diritto tributario internazionale, affrontato dalla Supreme Court degli Stati Uniti d'America proprio in riferimento ad una fattispecie sostanzialmente analoga a quelle che si ripropongono attualmente per il commercio elettronico. Nel caso *Quill Corp. vs North Dakota*¹² la Supreme Court degli Stati Uniti fu chiamata a stabilire la legittimità della normativa fiscale dello Stato del North Dakota che attraeva a tassazione indiretta (*use and sales taxes*) le cessioni realizzate da una società estera che vendeva a residenti in North Dakota mediante cataloghi e non aveva alcun tipo di agente o altro radicamento nello Stato. Pur risalendo il caso al 1992, la Supreme Court ha fornito in tale occasione una giustificazione generale perfettamente adattabile alla realtà del commercio elettronico che si sarebbe imposta nel giro di pochi anni. Il nucleo essenziale di questa sentenza che qui interessa, è che essa ritiene legittimo che uno Stato tassi le cessioni realizzate a favore di residenti nel territorio dello Stato in ragione del beneficio che la società estera riceve dall'accesso al mercato in termini di una infrastruttura istituzionale che giustifica la rilevanza impositiva delle operazioni, anche se l'operatore non ha alcun legame fisico con il territorio del North Dakota.

La domanda che bisogna porsi è se questo genere di giustificazione per identificare il "*minimum nexus*" o, se si preferisce, "*genuine link*" sia poi utilizzabile in chiave generale.

2103, 889, ove ampi riferimenti anche alla dottrina internazionale di diritto pubblico internazionale.

¹² *Quill Corp. v. North Dakota* (91-0194), 504 U.S. 298 (1992). Per un approccio al problema del *minimum nexus* nell'esperienza statunitense, si veda SWAIN, *State Income Tax Jurisdiction: A Jurisprudential and Policy Perspective*, 45 *Wm. & Mary L. Rev.*, 2003, 319, reperibile su <http://scholarship.law.wm.edu/wmlr/vol45/iss1/5/>

Mi sembra da evidenziare che la giustificazione del *beneficio*, che pure potrebbe apparire accettabile in maniera intuitiva, attenga ad una visione commutativa del tributo che è diversa da quella dominante nel nostro ordinamento.

Infatti si deve concordare con quanti individuano il riferimento ai limiti al potere impositivo extraterritoriale nella Costituzione e, in particolare, nell'art. 53. È noto che l'attenzione della dottrina si sia concentrata soprattutto sulla dimensione oggettiva di questo limite, concludendosi che qualsiasi fatto assunto a presupposto di imposta deve necessariamente esser agganciato a una manifestazione di forza economica che permetta l'assolvimento dell'obbligazione tributaria. Più difficile è invece individuare un limite soggettivo/territoriale per la previsione di fatti d'imposta.

In effetti, ad una analisi testuale, l'art. 53 Cost. non sembra apportare limite alcuno dal momento che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva”. È chiaro però che l'assenza di limitazioni non è un'opzione consigliabile e sarebbe fuorviante considerare il lemma “tutti” come espressivo dell'assenza di un qualsiasi limite territoriale/soggettivo all'esercizio del potere impositivo¹³. La dottrina che più di recente si è occupata di approfondire le ipotesi di territorialità ha molto valorizzato la funzionalizzazione dei tributi al finanziamento delle pubbliche spese¹⁴, elaborando perciò il criterio della appartenenza o dell'inserimento del soggetto alla comunità statale per potervi ricollegare fattispecie di imposta.

Ciò deriva direttamente dal modo di intendere il sistema fiscale come complesso degli strumenti predisposti per il finanziamento delle spese di una determinata comunità¹⁵.

“Appartenere” o “esser inserito” in certo modo alla comunità statale

¹³ L'espressione “tutti” utilizzata dall'art. 53 Cost. è spesso giustapposta a quella contenuta nell'art. 25 dello Statuto albertino che prevedeva l'obbligo di contribuzione per “i regnicoli”. Tuttavia, questa giustapposizione non vale a segnare il passaggio, con la Costituzione repubblicana, ad un sistema in cui il potere impositivo non ha più limitazioni soggettive. Piuttosto esso è stato inteso come la volontà costituzionale di escludere limitazioni alla potestà impositiva legate allo status e ad affermare la riferibilità del dovere contributivo a tutti i membri della collettività. Su quest'ultimo aspetto FRANSONI *La territorialità*, 244 ss.

¹⁴ Si cfr. CORDEIRO GUERRA, *Diritto Tributario Internazionale*, cit., 55 ss. dove si riporta il dibattito circa la potestà impositiva ultraterritoriale e ci si sofferma nel valutare la compatibilità di questo con il principio fondamentale di capacità contributiva.

¹⁵ Il collegamento tra territorialità dell'imposizione e appartenenza alla comunità di riferimento è il *leit motif* dei più recenti contributi in tema di territorialità. Per tutti si confronti FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, *passim*, ma specificamente 222 ss. dove l'Autore declina il concetto di appartenenza e lo pone a base dell'individuazione dei limiti materiali dell'imposizione fiscale.

significa esser destinatario degli obblighi di contribuzione alle pubbliche spese stabilite da tale comunità, quindi poter esser soggetto passivo di un'obbligazione tributaria (ovviamente a condizione che l'obbligazione si ricollegi ad un fatto autenticamente espressivo di forza economica!). In definitiva, si individua nell'appartenenza alla comunità e non nella fruizione del beneficio il criterio principale per poter attrarre a tassazione soggetti formalmente estranei.

Se ci si pone in quest'ottica è chiaro che i criteri di collegamento territoriale ben possono andare oltre quello del collegamento fisico con il territorio statale, e non è inibito fissare dei presupposti di imposta privi di collegamento fisico/territoriale a condizione che essi denotino, a carico del soggetto chiamato alla contribuzione alle pubbliche spese, un certo inserimento nella comunità statale di riferimento¹⁶. Non solo, ma la stessa appartenenza di una fattispecie alla comunità statale può esser assunta anche come parametro di commisurazione dell'entità del prelievo e deve esser considerata in parallelo con i criteri fondanti l'imposizione fiscale nel nostro ordinamento per evitare di dover fare riferimento, per la tassazione delle fattispecie "extraterritoriali".

Ovviamente, questa elaborazione teorica a giustificazione dell'imposizione extraterritoriale può avere delle ricadute in termini concreti che non sono facilmente apprezzabili e che comunque devono esser filtrate dalla struttura dei singoli tributi. Vale comunque la pena evidenziarle, soprattutto in riferimento all'economia digitale, per non cadere nell'equivoco di agganciare la tassazione alla semplice esistenza di una presenza fisicamente tangibile, o di un beneficio goduto da soggetti esteri.

3. La territorialità nel sistema dell'imposizione sui redditi transnazionali. La centralità della nozione di Stabile Organizzazione

La necessità di valorizzare l'appartenenza alla comunità statale,

¹⁶ L'appartenenza ad una comunità statale è, peraltro, un parametro che, se da un lato legittima costituzionalmente e storicamente l'imposizione fiscale, è suscettibile anche di esser assunto a criterio di commisurazione del concorso alle pubbliche spese manifestandosi essa in termini gradualisti e non di alternativa secca tra appartenenza e non appartenenza. E' per questo motivo del resto che coloro che manifestano nei confronti della comunità la massima espressione di appartenenza (i.e. la residenza) sono chiamati al concorso per i redditi ovunque prodotti, mentre i soggetti non residenti sono tassati solo per i redditi prodotti sul territorio. Impostazione questa che potrebbe esser considerata una razionalizzazione del criterio di appartenenza laddove si considera che, con la produzione di un reddito sul territorio, si manifesta appunto l'appartenenza alla comunità statale che insiste sullo stesso.

rappresenta quindi solo un limite teorico della territorialità materiale; rispetto ad esso è necessario verificare come i criteri di collegamento sono poi declinati in termini concreti nel nostro ordinamento in relazione ai principali tributi e come questa declinazione possa adattarsi rispetto alle esigenze imposte dall'avanzare dell'economia digitale¹⁷. Si è già detto in apertura che il pericolo è che la nuova economia non sia più riconducibile agli schemi classici di imposizione e pertanto vi sfugga. Questa è una preoccupazione condivisa al livello internazionale, tant'è che le organizzazioni internazionali recentemente hanno posto al centro del dibattito relativo alla "erosione" delle basi imponibili degli Stati proprio l'adattamento degli Stati all'avanzare della nuova economia digitale¹⁸.

Dal punto di vista dell'imposizione diretta è noto che il nostro sistema di tassazione del reddito prevede il principio di tassazione su base mondiale (*worldwide principle*) per i soggetti residenti, e il principio di tassazione su base territoriale per i soggetti non residenti nel territorio. Il problema che si pone in termini concreti è quindi relativo ai redditi prodotti da soggetti non residenti attraverso operazioni che in qualche modo coinvolgono soggetti residenti come utenti. Rispetto a questi redditi prodotti attraverso la rete, v'è da verificare quando e se queste operazioni siano riconducibili a tassazione in Italia benché realizzate da soggetti non residenti.

Se si analizzano le disposizioni rilevanti attualmente in vigore il riferimento non può che esser all'art. 23 e all'art. 151 del TUIR che attraggono a tassazione il reddito prodotto da soggetti esteri per l'attività prestata nel territorio dello Stato.

Questi articoli, com'è noto e come del resto avviene in tutti i Paesi che adottano convenzioni internazionali basate sul modello OECD, pongono quale criterio di collegamento del soggetto estero in Italia, la presenza di una Stabile Organizzazione¹⁹. Tradizionalmente, la nozione di stabile

¹⁷ Una ricostruzione accurata sulla rilevanza del commercio elettronico in riferimento ai principali tributi dell'ordinamento italiano è svolta da MELIS, *Commercio elettronico nel diritto tributario*, Voce del *Digesto Disc. Priv. Sez. Commerciale*, Aggiornamento, 2008.

¹⁸ Molto clamore ha suscitato il piano lanciato dall'OECD di contrasto alle pratiche di Base Erosion Profit Shifting, meglio conosciuto con l'acronimo BEPS. Il piano si compone di varie "azioni" che intendono fornire agli Stati delle concrete opportunità di modifica normativa che eliminino il rischio di erosione della base imponibile fiscale attraverso lo spostamento di profitti in altri ordinamenti. Una delle azioni è specificamente dedicata alle sfide che la nuova economia digitale pone ai sistemi fiscali degli Stati membri. Una dei primi interventi a segnalare l'economia digitale come fattore di erosione del gettito erariale è stato TANZI, *Globalizzazione e Sistemi Fiscali*, Arezzo, 2002.

¹⁹ Si deve però registrare una tendenza della giurisprudenza a riconoscere alla Stabile Organizzazione presente sul territorio nazionale una funzione di mero criterio di

organizzazione è legata ad un collegamento fisico dell'impresa con il territorio ed essa, anche secondo la dizione dell'art. 162 del TUIR e del Modello Convenzionale OECD, è rappresentata da una sede fissa d'affari attraverso cui l'impresa svolge in tutto o in parte la propria attività nel Paese estero²⁰.

L'elemento della fisicità della stabile organizzazione è sempre stato storicamente presente nell'elaborazione dell'istituto e nella giurisprudenza che si è formata sulla materia che ha valorizzato questo aspetto. Ciò induce a riflettere sulla possibilità di individuare un criterio di collegamento ai fini dell'imposizione sui redditi, per quelle imprese estere che forniscono in Italia servizi legati all'economia digitale. Spesso, queste imprese estere hanno pochissimi legami tangibili con il territorio, proprio perché il legame fisico non è in nessun modo necessario nella nuova prospettiva economica.

Così impostato il problema è evidente che buona parte delle sfide che l'avanzare della nuova economia pone agli Stati deve esser affrontata attraverso una revisione della nozione di SO così come largamente intesa a livello internazionale²¹.

Fino ai più recenti sviluppi, le risposte fornite in sede internazionale, sono apparse largamente insufficienti, perché esse si limitano a prevedere la possibilità per gli Stati di considerare SO anche un server di tipo intelligente, collocato sul territorio nazionale. Questa estensione, si fonda su una sorta di adattamento di nozioni tratte, poiché valorizza i pochi indici di materialità presenti nell'economia digitale. È facile già oggi individuare

localizzazione in Italia del reddito e non di qualificazione di questo quale reddito di impresa, cfr. tra le tante Cass., sez. V, 21 aprile 2011, n. 9197. Secondo quest'orientamento il reddito prodotto da un soggetto estero attraverso atti negoziali che si svolgono nel territorio nazionale e che obiettivamente rientrano nell'attività di impresa, pur in assenza di Stabile Organizzazione sul territorio nazionale, sarebbe da qualificarsi come reddito di impresa. Per una critica a tale impostazione si veda di recente PERRONE, *Reddito d'impresa di società non residenti prive di stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2014, 23 ss.

²⁰ Sulla nozione di Stabile Organizzazione anche a seguito dell'introduzione nell'art. 162 TUIR e sulle sue interrelazioni con la nozione prevista dal Modello di Convenzione OECD si vedano: PERRONE, *La stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2004, in *Rass. Trib.*, 2004, 3, 794 ss.; DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in, 2004, 1597 ss.. In generale anche la letteratura internazionale sulla nozione di stabile organizzazione è molto vasta, si cfr. per tutti il fondamentale lavoro di SKAAR, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 1991, The Hauge.

²¹ Questo ordine di idee non è affatto nuovo, se solo si riflette che già da tempo uno dei più autorevoli e noti studiosi della nozione di stabile organizzazione in ambito internazionale ne ha segnalato l'erosione dovuta proprio all'avanzare del commercio elettronico, cfr. SKAAR, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, in *Intertax*, 2000, 188 ss.

attività produttive totalmente dematerializzate o prevedere che, in un futuro non troppo remoto, vi sarà una totale dematerializzazione di gran parte delle attività legate all'economia digitale.

Ma allora come fare per evitare che lo spostamento dell'economia verso la dimensione digitale determini una erosione di materia imponibile in favore di altri ordinamenti.

Ponendosi in un'ottica eminentemente giuridica e analizzando la questione *in relazione allo stato attuale della normativa interna* il problema mi sembra non possa esser risolto con operazioni ermeneutiche.

La nozione di Stabile Organizzazione è stata, infatti, positivizzata dall'ordinamento interno nell'articolo 162 del TUIR escludendo che la semplice disponibilità di elaboratori elettronici presenti sul territorio per l'invio di dati e notizie funzionali alla vendita costituisca una stabile organizzazione dell'impresa estera.

Così come, in chiave interna, si esclude che un sito web gestito da un'impresa estera sia qualificabile "di per sé" come una stabile organizzazione e l'argomento fondamentale che induce a tale conclusione è che il sito web non costituisce un elemento tangibile, ossia un luogo dove l'impresa può svolgere le proprie funzioni. In altri termini, il sito web, in ragione delle sue caratteristiche intrinseche, non può configurare una "sede fissa d'affari" dell'impresa non residente, ai sensi dell'art. 162, comma 1 del Tuir²². Inesplorate sembrano poi le questioni attinenti ad alcuni servizi che sono svolti tutti all'interno di internet, senza far riferimento alla cessione di beni, quali ad esempio la cessione degli spazi pubblicitari su piattaforme ad accesso gratuito (come ad esempio fanno Google e Facebook). Qui davvero sembra difficile, se non impossibile, ravvisare una stabile organizzazione dell'impresa estera che vende spazi pubblicitari sul proprio sito.

Di fronte a questo quadro, che non appare superabile in via interpretativa, si stanno avanzando, in sede internazionale, delle proposte concrete e sembra svilupparsi un consenso piuttosto diffuso sulla necessità di rivedere alla radice la nozione di Stabile Organizzazione, o comunque creare dei criteri di collegamento alternativi. Il recente rapporto sull'azione 1 nell'ambito del programma BEPS ha infatti individuato come prioritaria la revisione della nozione di stabile organizzazione enumerando una serie di proposte che sono state oggetto di discussione.

Tra le proposte avanzate, particolare attenzione deve esser riconosciuta alla introduzione di una nuova nozione di collegamento territoriale che

²² BELLI CONTARINI, *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, 755 ss.

troverebbe applicazione per le attività totalmente dematerializzate e che sarebbe integrato da una *significativa presenza digitale* nel paese estero in cui opera una società. Secondo il rapporto questa presenza digitale significativa potrebbe ritenersi integrata sulla base di diversi elementi tra i quali predomina il requisito del “numero significativo di contratti stipulati dall’impresa estera con clienti residenti per la fornitura di servizi immateriali”. Si tratta, a ben vedere, dell’introduzione di un criterio di collegamento territoriale legato ad una soglia di fatturato che si realizza con clienti residenti o che sono comunque localizzati nel Paese²³. Questa proposta si fonda su un criterio che può esser indicativo di un’effettiva appartenenza del soggetto estero alla comunità statale interna, e segnatamente alla vita economica del Paese, perché in sostanza valorizza il numero e la dimensione degli “affari” che si svolgono con soggetti residenti, ossia quei soggetti che manifestano la forma più ampia di inserimento alla comunità statale di riferimento²⁴. L’abbandono della materialità come indice di collegamento e la sua sostituzione con parametri “intangibile” ma comunque verificabili, quale l’ammontare degli affari stipulati dal non residente con i residenti non sembra, dal punto di vista interno, porre particolari problemi di tipo teorico²⁵. Numerose potrebbero invece esser le problematiche di tipo applicativo e prima tra tutte la necessità che detto criterio sia adottato in contemporanea dalla maggior parte dei paesi aderenti

²³ Proposta che, peraltro, era già stata avanzata nella letteratura nordamericana, cfr. COCKFIELD, *Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test*, 38 *Can. Bus. L. J.*, 400-422m, 2003).

²⁴ Nella proposta, avanzata, i parametri dai quali si potrebbe desumere il collegamento territoriale sono individuati come di seguito:

- relazioni con i clienti o utenti in un periodo di 6 mesi, combinato con alcuni criteri di presenza fisica, diretta o attraverso un agente.
- vendita di beni o servizi attraverso mezzi che coinvolgono una relazione stretta con i clienti nel Paese, tra cui i) un sito web in lingua del Paese; ii) che offra la spedizione dal fornitore nel Paese; iii) utilizzo di canale bancario o altri canali del fornitore nel paese; o iv) offerta di beni e servizi con fonte nel Paese.
- Forniture di beni o servizi ai clienti nel Paese quale risultato, o che comunque coinvolga, una raccolta di dati sistematica o contributi di contenuto dalle persone nel Paese.

²⁵ Oltre agli aspetti eminentemente pratici e legati al controllo delle soglie, uno dei problemi teorici che potrebbe porsi è quello relativo alla quantificazione del reddito imponibile nel paese in cui si radica la soggettività passiva in forza del superamento della soglia. Questo problema, ovviamente, è già presente per la quantificazione del reddito della stabile organizzazione, ma la tassazione riconnessa ad una significativa presenza digitale ne aumenta la complessità dal momento che il centro di imputazione dei costi non può esser considerato presente in Italia, essendo solo il Paese in cui la società ha la sede fiscalmente rilevante.

all'OECD. Ciò per l'evidente motivo che questo nuovo criterio di collegamento riconosciuto unilateralmente da uno Stato altererebbe il faticoso equilibrio raggiunto, sulla base delle Convenzioni, di riparto di potestà impositiva; potrebbero così, con ogni probabilità, moltiplicarsi i fenomeni di doppia imposizione internazionale che proprio le convenzione mirano a contrastare o quantomeno attenuare²⁶.

Per questo motivo, almeno nella prima fase, potrebbe ritenersi interessante anche l'introduzione per transazioni telematiche con clienti italiani, di ritenute alla fonte, magari a titolo di acconto, generalizzate anche a soggetti residenti e da applicarsi attraverso il sistema bancario.

4. Le recenti evoluzioni in materia di servizi elettronici nell'iva

Il settore in cui appare evidente la migliore efficacia dell'approccio multilaterale al commercio elettronico è quello dell'imposizione indiretta e, segnatamente, quello dell'iva.

Per stabilire dei criteri di orientamento in materia di iva per le operazioni dell'economia digitale è necessario allargare la riflessione fino a ricomprendervi la qualificazione delle operazioni imponibili quali cessioni di beni o prestazioni di servizi, perché è noto che i criteri di territorialità previsti per le due categorie sono notevolmente differenti. Da questo punto di vista però, l'opera dell'interprete è stata notevolmente semplificata dal legislatore comunitario il quale ha ascritto la quasi totalità delle operazioni legate all'economia digitale alla categoria delle prestazioni di servizi²⁷. Ciò ha indubbi vantaggi applicativi e, da un punto di vista dogmatico, sembra riecheggiare l'idea che la cessione di beni possa avvenire solo per le *res corporales*, per cui tutto ciò che riguarda l'immateriale dovrebbe conseguentemente esser considerato servizio. È stato però acutamente evidenziato che molte delle operazioni economiche realizzate attraverso la rete Internet potrebbero esser considerate sia cessioni di beni sia prestazioni di servizi, con la conseguenza di dover cambiare il criterio di territorialità in

²⁶ L'adozione unilaterale da parte di uno Stato di tale meccanismo integrerebbe il fenomeno del *treaty override*, per il quale si veda di recente DE PIETRO, *Tax treaty override*, The Hague, 2013.

²⁷ Prima delle recenti evoluzioni, che entreranno in vigore nel 2015, il quadro della tassazione iva delle operazioni telematiche era piuttosto composito e ne evidenzia la complessità MICELI, *La territorialità iva nelle operazioni telematiche*, in *Rass. Trib.*, 2004, 580, ss.

ragione dell'inquadramento prescelto²⁸.

Al riguardo delle prestazioni legate al commercio elettronico il criterio di collegamento è stato fissato nel luogo del committente/fruttore, il che comporta un notevole disagio per gli operatori che forniscono tali servizi, costretti a identificarsi ai fini iva in ciascun paese e ad assolvere gli obblighi relativi a tale imposta per i servizi ivi prestati²⁹.

Recenti modifiche alla Direttiva in materia di IVA contengono poi apposite disposizioni relative alla fornitura di servizi prestati tramite mezzi elettronici³⁰, per i quali si prevede un particolare regime di territorialità. Dal 2015 per questi servizi la regola della territorialità sarà improntata al principio di destinazione; ossia le operazioni si considereranno eseguite nel Paese del committente/fruttore. Ciò da una parte è funzionale a soddisfare esigenze di semplificazione e di razionalizzazione dei criteri impositivi, e al contempo, da un punto di vista teorico si pone in coerenza con l'inquadramento dell'iva quale imposta sul consumo, poiché in definitiva ricollega la rilevanza impositiva al Paese in cui ragionevolmente avviene il consumo del servizio prestato elettronicamente.

In generale, la posizione assunta dalla normativa comunitaria – unificazione nella categoria delle prestazioni e localizzazione nel luogo del committente fruttore - ha l'innegabile pregio di fare chiarezza e sembra sposarsi in maniera piuttosto coerente con la regolazione del mercato improntata a criteri di efficienza e di certezza.

Permangono tuttavia notevoli difficoltà applicative e, ragionevolmente, se ne porranno altre, probabilmente ancor più difficili da risolvere. Tra tutte va segnalato l'obbligo di identificazione del committente che grava sul prestatore per poter correttamente addebitare l'imposta; obbligo che implica l'acquisizione di informazioni circa la soggettività passiva del committente

²⁸ Si veda sul punto MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, 595 ss. nonché PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003.

²⁹ Peraltro, la rilevanza del luogo del committente, allo stato attuale, opera in maniera asimmetrica per i servizi di telecomunicazione, per i mezzi di teleradiodiffusione e per i servizi prestati tramite mezzi elettronici.

La distinzione ha attualmente una sua rilevanza perché i servizi prestati tramite mezzo elettronico sono imponibili nel paese di appartenenza del committente, mentre i servizi di teleradiodiffusione sono rilevanti nel paese di fruizione del servizio (da parte del committente).

³⁰ Per servizi prestati tramite mezzi elettronici si intendono i servizi forniti tramite internet o altra rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.

che può rivelarsi non sempre facile. Chi ha confidenza con lo strumento telematico sa bene che molte transazioni online avvengono normalmente in maniera anonima o comunque senza che il soggetto prestatore possa aver contatti diretti che gli consentano di verificare la natura di soggetto passivo o meno del committente. Eppure la identificazione sembra esser un dato essenziale per l'applicazione del tributo in ragione del meccanismo impositivo (*reverse charge* nel caso di committente soggetto passivo, addebito diretto in caso di soggetto consumatore finale). Sul punto, il regolamento di applicazione si limita a dire che il prestatore di servizi forniti tramite mezzo elettronico può considerare il proprio committente come soggetto passivo se questo gli fornisce e conferma un valido numero di identificazione IVA (partita iva) e in assenza di informazioni da cui desumere il contrario³¹. V'è poi la parte più complessa degli oneri che gravano sul prestatore, perché questi è tenuto a comprendere il luogo di fruizione del servizio che potrebbe esser divergente dal luogo di residenza o di stabilimento dichiarato dal soggetto committente. Tassare l'operazione nel luogo di destinazione pone dei problemi notevoli per quei servizi ad accesso *multi proxies*, accesso cioè garantito ad una pluralità di soggetti che hanno residenze diverse e utilizzano il servizio in luoghi e in maniera differente (si pensi al servizio di messa a disposizione di una banca dati che viene fruito da una pluralità di soggetti).

Al di là dei singoli problemi applicativi, che saranno affrontati dagli Stati membri in sede di implementazione, la maggiore novità procedimentale (ma anche sostanziale) che entrerà in vigore dal 1 gennaio 2015 è l'introduzione, per le società che forniscono servizi tramite mezzi elettronici, servizi di teleradiocomunicazione e servizi di telecomunicazione, di un meccanismo opzionale di semplificazione degli obblighi dichiarativi definito Mini One Stop Shop (MOSS). Questo meccanismo consente a tali soggetti passivi di registrarsi ai fini iva in un solo Paese dell'UE, senza doverlo fare – come avviene attualmente - in tutti i Paesi in cui forniscono servizi a consumatori finali. Ovviamente non viene meno il criterio di territorialità che resta ancorato al luogo del committente e che quindi impone al soggetto passivo di addebitare l'iva dello Stato di destinazione. Ciò implica che le singole imprese dovranno, da un lato applicare l'imposta dovuta in relazione alle aliquote presenti nei vari Paesi in cui forniscono il servizio, ma dall'altro dovranno versare l'iva relativa a tali operazioni nel Paese di registrazione. È poi previsto un meccanismo di stanze di compensazione tra i singoli Stati

³¹ In assenza di comunicazione del numero identificativo iva, quindi, il committente cliente dovrà esser considerato come consumatore finale.

Membri per l'attribuzione del gettito relativo a tali prestazioni.

Le complicazioni, anche da un punto di vista teorico, appaiono evidenti, e una su tutte merita di essere richiamata per il suo valore di novità assoluta nell'intendere i rapporti tra autorità fiscali appartenenti a Stati diversi. Con l'introduzione del meccanismo MOSS si impone alle autorità fiscali nazionali di delegare il controllo (inteso in senso atecnico) sulla corretta applicazione dell'imposta alla amministrazione fiscale del Paese di registrazione dell'operatore, senza che essa possa interferire nella verifica della corretta determinazione dell'imposta dovuta per le operazioni svolte sul proprio territorio e per le quali è stata applicata l'iva nazionale (benché versata ad un'autorità straniera). Incomincia così, nel settore dell'iva, l'affermazione di un principio di mutuo riconoscimento delle decisioni e in generale delle risultanze dell'attività svolte da un'autorità fiscale di un diverso Paese, benché l'operazione imponibile sia rilevante territorialmente per lo Stato che è destinato ad essere il beneficiario del gettito e che stabilisce le aliquote di imposta.

5. Conclusioni

La breve analisi condotta sulle future evoluzioni della territorialità dell'imposizione dovrebbe valere ad evidenziare un aspetto che credo fondamentale nell'approccio alla fiscalità del commercio elettronico. In premessa si è detto che l'ordinamento può attrarre a tassazione fattispecie che denotino un certo grado di inserimento nella comunità statale. Si tratta di un legame che, più che con il territorio, è con l'ordinamento statale di riferimento. Senza grosse forzature teoriche si può quindi sostenere che il collegamento minimo si realizza quando una fattispecie coinvolge economicamente un soggetto appartenente alla comunità statale, senza che si debba andar a ricercare come contropartita della tassazione il beneficio che il soggetto chiamato alla contribuzione avrebbe dall'ordinamento nazionale. Ciò permette un ampio margine di manovra al legislatore nazionale per il ripensamento dei criteri di collegamento dell'imposta. Allo stato attuale, benché vi sia stata una forte attenzione da parte di organismi internazionali, non si è ancora riusciti a definire dei criteri di collegamento soddisfacenti, quantomeno per il settore dell'imposizione reddituale e le recentissime proposte sono ancora lontane dall'essere valutate attentamente nei loro aspetti applicativi. Ciò ovviamente rende possibile, soprattutto alle grandi imprese multinazionali che operano nel settore dell'economia digitale, la realizzazione di strategie di minimizzazione della variabile fiscale.

Se quindi può trarsi una conclusione essa è che solo una risposta coordinata, di ripensamento anche di alcune categorie fondamentali, come quella cui si sta assistendo in sede europea, può consentire di affrontare in maniera soddisfacente le problematiche legate alla territorialità dell'imposizione. Certamente anche in sede europea verranno inevitabilmente a porsi problematiche applicative ma, nel complesso, mi pare che la definizione del regime fiscale iva delle operazioni svolte attraverso Internet sia ad uno stato elevato di avanzamento. Purtroppo, il settore della fiscalità diretta non è oggetto di armonizzazione al livello europeo, né è ragionevole credere che in un futuro prossimo si possano avere progressi in questa direzione. Ciò, però, non può legittimare un approccio rinunciatario da parte dei singoli Stati. Trovare forme di tassazione nuove per l'economia digitale, o ripensare i criteri di collegamento per quelle già esistenti, è problema che interessa tutti gli ordinamenti occidentali e che è destinato a porsi con sempre maggior forza in futuro. Si tratta con tutta evidenza di un fenomeno planetario. Di fronte a tale fenomeno le risposte unilaterali hanno poca efficacia e finiscono per sfociare in una situazione di isolamento, prima di tutto tecnologico, che nessuno Stato sovrano può permettersi.