



Applicabilità dei principi di tassazione internazionale al commercio elettronico

di **Alessandro Adelchi Rossi**

Dottore commercialista

George R. Funaro & Co., P.C. - New York

1. Premessa

Per sfruttare gli enormi potenziali commerciali di Internet, sono sempre più numerose le imprese che costituiscono un loro sito sulla *worldwide web* per promuovere e vendere i loro prodotti e/o servizi.

Come è noto, l'accesso ad Internet è generalmente offerto da un *provider* (esempio, Italia On Line, Telecom Italia Net) in cambio di una tariffa oraria o fissa. Le imprese interessate stabiliscono i loro siti (*Web site*) sui propri *server* cui può accedersi attraverso i *provider*. I *provider* possono essere fisicamente situati dovunque, in quanto la loro localizzazione geografica non ha alcuna rilevanza sull'operazione finale e sull'utilizzatore.

Le innumerevoli operazioni commerciali che possono essere portate a termine interamente su Internet (distribuzione di beni e servizi, pubblicazione di giornali e periodici, transazioni finanziarie, eccetera), generano una serie di problematiche di tassazione internazionale che devono essere risolte per determinare quale giurisdizione abbia il diritto impositivo e le norme relative a quale categoria di redditi debbano essere applicate per determinare l'imposta dovuta.

La necessità di stabilire regole e principi che garantiscano una ragionevole certezza e prevenano la possibilità che più giurisdizioni rivendichino diritti impositivi sulle stesse transazioni elettroniche, ha anche indotto il Ministero del tesoro statunitense a pubblicare un apposito studio (1) di

natura non ufficiale (2), che ha come scopo quello di stimolare il dibattito internazionale tra i soggetti ai quali è indirizzato (governi, professionisti, docenti, gli stessi contribuenti).

Tra le questioni di fiscalità internazionale da risolvere si possono indicare, tra le altre:

a) la caratterizzazione di una transazione come vendita di beni, servizi oppure come diritto di utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti, marchi, processi, formule, eccetera (i cosiddetti *intangibles*);

b) la corretta individuazione del Paese dove il reddito viene generato (il cosiddetto Paese "fonte");

c) l'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia o all'estero.

Questo articolo si propone di analizzare queste problematiche.

2. Caratterizzazione della transazione: differenze tra cessione di beni, prestazioni di servizi e sfruttamento di *intangibles*

La maggior parte dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni e le leggi interne prevedono per le operazioni di pagamento trattamenti fiscali differenti a seconda che si tratti di pagamenti per cessione di beni, prestazioni di servizi o utilizzo di *intangibles*.

La caratterizzazione dell'operazione e, quindi, la determinazione della natura del reddito ai fini fiscali italiani, oltre ad essere fondamentale per individuare il Paese in cui il reddito viene prodotto, influenza anche il trattamento dell'operazione ai fini Iva e l'ammontare delle trattenute da operare (3).

(2) Nel senso che non intende riflettere necessariamente la posizione del Governo (compreso lo stesso Ministero del tesoro) e dell'ufficio imposte americani sulla tematica in esame.

(3) Nel caso di un gruppo con filiali estere, la natura del reddito potrebbe avere rilevanza anche per questioni interne del

(1) U.S. Treasury Department, *Discussion Paper on Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, 21 novembre 1996.

Ad esempio, i beni importati in Italia sono assoggettati ad Iva (4), ma il venditore estero non sconta alcuna imposizione in Italia, a meno che non sia ivi presente con una stabile organizzazione. Viceversa, i pagamenti di *royalties*, solitamente non soggetti ad Iva, scontano spesso una ritenuta nel Paese di utilizzo (5). Infine, le prestazioni di servizi sono generalmente esenti da tassazione se le stesse sono svolte da una società o persona fisica straniera e sono svolte al di fuori del Paese.

Considerate queste differenze di trattamento, determinare se il pagamento sia per dei beni, prestazioni di servizi o sfruttamento di *intangibles*, è di fondamentale importanza.

Un'applicazione pratica che illustra quanto difficile sia distinguere tra queste classificazioni è dato dal *software*, che costringe a volte le società produttrici di questo a subire una doppia tassazione quando il Paese di residenza della società considera il pagamento derivante dalla vendita di *software* come pagamento per dei beni e quindi pienamente imponibile, mentre il Paese dell'acquirente considera tali vendite come un'operazione da cui risulta un pagamento di *royalties* ed in quanto tale soggetto a ritenuta alla fonte.

Inoltre, il Paese di residenza potrebbe negare il credito per le imposte pagate all'estero in base al fatto che la trattenuta sarebbe stata erroneamente applicata.

A complicare ulteriormente la questione, in Italia sebbene ai fini delle imposte sui redditi l'acquisizione di *software* venga considerata alla stregua o di un'acquisizione di un bene immateriale (6), ovvero (se l'acquisto del programma non è accompagnato dall'acquisto del diritto patrimoniale dello sfruttamento economico dello stesso) di un bene materiale (7), ai fini Iva la legge (8) assimila invece alle prestazioni di servizi le cessioni, concessioni,

Paese estero che hanno poi un impatto sulla controllante italiana (ad esempio, nel caso di sussidiarie operanti negli Stati Uniti, la natura del reddito rileva ai fini della scelta del metodo di determinazione del *transfer price* nelle operazioni intra-gruppo).

(4) Art. 1 e 67 del D.P.R. n. 633/1972.

(5) In Italia pari al 30% del 75% del pagamento lordo, secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 6, lettera b), del D.L. n. 669/1996, convertito con L. n. 30/1997.

(6) Ammortizzabile ai sensi del comma 1 dell'art. 68 del D.P.R. n. 917/1986 (di seguito Tuir) se prodotto dalla stessa impresa utilizzatrice o acquistato da terzi a titolo di proprietà, oppure a norma del comma 2 dello stesso articolo nell'ipotesi in cui il *software* sia stato acquisito in concessione.

(7) Senza peraltro un proprio valore di mercato in quanto non rivendibile e quindi non rientrante tra i beni di cui all'art. 67, ma il cui costo - essendo relativo a più esercizi - è deducibile nei limiti e con le modalità delle altre spese relative a più esercizi (art. 74, comma 3, del Tuir).

(8) Art. 3, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, marchi, eccetera (9).

Problemi di caratterizzazione dell'operazione possono sorgere anche in situazioni diverse dal *software*. Ad esempio, nello studio del Tesoro americano vengono evidenziate le ambiguità tra la vendita di beni e la prestazione di servizi laddove un'informazione digitale, del tipo di quella contenuta in una enciclopedia, fosse venduta su Internet. Tale operazione può avvenire sia mediante l'acquisto di un CD-ROM oppure semplicemente "scaricando" il *software* direttamente nel *computer* dell'acquirente. L'acquisto, poi, si concretizza con un addebito sulla carta di credito.

Da un punto di vista pratico, vi è ben poca differenza tra l'acquisto elettronico di un'enciclopedia e l'acquisto in libreria dell'enciclopedia in versione cartacea; sembra quindi garantito il trattamento di questa operazione come un acquisto di un bene materiale. Tuttavia si consideri il caso in cui, invece di acquistare il CD-ROM oppure di scaricare il *software*, il cliente informatico acquisti l'accesso ad una banca dati *online*, ovvero acquisti il CD-ROM, ma in aggiunta ad esso acquisti anche aggiornamenti automatici dello stesso; in tal caso, la natura dell'operazione assomiglierebbe molto di più ad una prestazione di servizi.

Un altro esempio potrebbe essere la vendita di giornali, generalmente considerata una cessione di beni; tuttavia, se la stampa del quotidiano o della rivista invece che avvenire sulla tradizionale carta dell'editore avvenisse direttamente sulla carta del lettore attraverso la sua stampante, si può essere in presenza di uno sfruttamento di un *copyright* invece che di un acquisto di un bene? Con tutta probabilità le interpretazioni delle diverse Amministrazioni finanziarie sulla materia varierebbero a seconda delle circostanze, arrivando magari a conclusioni contrastanti.

3. Individuazione del Paese di produzione del reddito

In Italia (così come nella maggior parte dei Paesi industrialmente più avanzati) l'imposizione fiscale si basa sia sul luogo di produzione del reddito che sulla residenza della persona da cui il reddito è percepito. Mentre i residenti italiani sono imponibili sul reddito ovunque prodotto (10) con la possibilità di beneficiare del meccanismo del credito di imposta (11) per evitare la doppia tassazione dei redditi prodotti all'estero, i non residenti

(9) Peraltro, anche altri Paesi considerano la concessione in uso del *software* come una prestazione di servizi.

Si veda in tal senso la Notice 702/4/94 dell'HM Customs and Excise inglese del 1° settembre 1994.

(10) Art. 3 del Tuir.

(11) Art. 15 del Tuir.

sono tassati in Italia solamente sui redditi ivi prodotti (12) per mezzo di ritenute definitive a titolo di imposta [nel caso di redditi di lavoro autonomo, o di redditi derivanti dallo sfruttamento di *intangibles* (13)] ovvero con le normali aliquote progressive sul reddito previste per i residenti, fatte salve alcune limitazioni (14) e le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Il principio della tassazione in base alla fonte del reddito è di fondamentale importanza in ambito tributario internazionale. Solitamente, infatti, il diritto impositivo spetta al Paese dove il reddito viene prodotto, mentre i Paesi di residenza dei percettori dello stesso reddito - pur assoggettandolo a tassazione - evitano la doppia imposizione mediante il sistema del credito o dell'esenzione.

Tali principi sono generalmente accettati dalla maggior parte dei sistemi tributari stranieri. Ad esempio, il reddito derivante dallo sfruttamento di *intangibles* si considera solitamente prodotto nel Paese in cui avviene tale sfruttamento (15), così come i redditi di lavoro autonomo si considerano solitamente prodotti nel luogo ove vengono resi i servizi (16).

I trattati bilaterali, poi, concedono al Paese di residenza un potere illimitato di tassazione, mentre limitano i diritti del Paese fonte attraverso: a) i concetti di "stabile organizzazione" e "utili delle imprese", secondo i quali i Paesi fonte rinunciano al loro diritto impositivo sugli utili di impresa non riconducibili ad una base fissa in quel Paese; b) l'eliminazione o riduzione delle ritenute alla fonte su interessi, dividendi e *royalties*.

Oltre che per determinare a chi spetti il potere impositivo, la fonte è importante anche ai fini del

(12) Art. 20 del Tuir.

(13) Art. 25 del D.P.R. n. 600/1973.

(14) Ai sensi dell'art. 21, comma 2, del Tuir, dal reddito complessivo dei non residenti sono deducibili solamente: a) i canoni, livelli e censi gravanti sugli immobili; b) i contributi alla lotta per la fame nel mondo; c) le indennità per la perdita di avviamento; d) le erogazioni per il sostentamento del clero cattolico; e) le liberalità a favore di istituzioni religiose.

(15) Tuttavia, questo è un approccio ben diverso da quello adottato dal legislatore italiano, il quale, seppure ai soli fini della determinazione dei redditi prodotti nel territorio dello Stato, fa esclusivo riferimento al luogo di residenza del soggetto erogante [art. 20, comma 2, lettera c), del Tuir]. Pertanto, pur in mancanza di un chiaro intervento legislativo sulla definizione di reddito prodotto all'estero (vedi nota 17), sembra potersi concludere che le *royalties* pagate da un soggetto estero ad un residente italiano costituiscono un reddito di fonte estera.

(16) Cfr. art. 20, lettera d), del Tuir. Alcune volte, tuttavia, certi tipi di redditi sono tassati in base alla residenza del contribuente. Per esempio, negli Stati Uniti, alcuni *capital gains* sono considerati avere origine nel Paese di residenza del percettore, ma solo in quanto è in quel Paese che si presume venga svolta l'attività economica produttiva di tale reddito. Quindi, è generalmente la natura del reddito che costituisce il fattore discriminante in quanto la fonte del reddito dipende dalla natura di questo.

credito di imposta e delle trattenute; nel primo caso perché aumentare i redditi di fonte estera aiuta solitamente il contribuente ad utilizzare meglio l'eccesso di imposte pagate all'estero (17). Nel secondo caso, perché la caratterizzazione di un'operazione come sfruttamento di *intangibles* potrebbe risultare in una trattenuta non prevista nel caso di cessioni di beni.

Dal momento che le norme sulla fonte del reddito tendono ad essere generalmente uniformi nella maggior parte dei Paesi, è stato fatto notare che le diverse autorità fiscali dovrebbero provare ad applicare, laddove possibile, i principi esistenti alle nuove fattispecie prima di disciplinare con nuovi speciali regimi impositivi le questioni elettroniche. Tuttavia, sempre il Tesoro americano fa notare come il riadattamento di tali principi possa comportare problemi di evasione e riscossione.

Ad esempio, un problema potrebbe verificarsi con il reddito derivante da attività di telecomunicazione internazionale intesa come trasmissione (ad esempio radiofonica) da un Paese e ricezione in un altro, o viceversa. Sebbene tale situazione non sia espressamente regolata dal legislatore fiscale italiano, questo è un problema sempre più sentito internazionalmente, soprattutto negli Stati Uniti [le cui regole (18), tuttavia, se applicate anche al commercio su Internet, potrebbero avere una conseguenza anche per le aziende italiane svolgenti una qualche attività negli USA]. Il problema di abuso nasce dal fatto che con le nuove tecnologie potrebbe non essere possibile risalire al reale luogo di ricezione. Si tratterà quindi di vedere se tali regole possano essere applicate o meno anche alle operazioni via Internet.

Quello della determinazione del luogo di produzione del reddito sembra essere il problema più delicato causato dal commercio elettronico nell'ambito dei principi di tassazione internazionale. Infatti, se la residenza non presenta solitamente particolari problemi per essere individuata (19), la fonte,

(17) Vale la pena ricordare, peraltro, che nell'ordinamento tributario italiano mancano specifiche disposizioni atte ad individuare i redditi prodotti all'estero (con l'eccezione dei redditi provenienti da immobili situati all'estero per i quali, ai fini impositivi, si è adottato il ricorso al criterio della *lex rei sitae*), per cui un'adeguata pianificazione per la creazione di redditi di fonte estera può risultare più problematica che in ordinamenti fiscalmente più avanzati.

(18) Ai sensi della Section 863(e)(2) dell'Internal Revenue Code, 50% di tale reddito viene comunque presunto prodotto all'estero; nel caso di un non residente USA, il reddito si presume di fonte estera a meno che il soggetto in questione non abbia negli Stati Uniti una stabile organizzazione a cui tale reddito sia riconducibile.

(19) Ciò è vero soprattutto per quei Paesi, come gli Stati Uniti, per i quali la residenza è determinata dal luogo in cui la società è costituita; tuttavia anche nel caso dell'Italia, dove la residenza delle società è determinata ai sensi dell'art. 86 del D.P.R. n. 917/1986 in base al luogo della sede legale, amministrativa o dell'oggetto principale dell'attività, non dovrebbe essere di difficile determinazione.

viceversa, presenta dei caratteri pratici più problematici, richiedendo di individuare il luogo dove viene svolta l'attività economica vera e propria.

Per sua stessa natura, infatti, il commercio elettronico avviene nel cosiddetto "cyberspazio", per cui il luogo in cui si svolge l'attività economica è a dir poco di difficile individuazione. (20). Inoltre, sebbene commercialmente potrebbe non essere conveniente utilizzare dei *server* esteri per un *Web site* indirizzato al mercato italiano, non vi sarebbero altre ragioni - se non forse di costi telefonici di allacciamento più elevati - per preferire un sito italiano ad una località *offshore*.

Queste considerazioni hanno portato il Tesoro americano a riconoscere che il principio della tassazione nel Paese ove il reddito viene prodotto potrebbe passare di moda nel mondo del commercio elettronico, invitando implicitamente i legislatori fiscali ad orientarsi verso una tassazione basata sulla residenza.

Tuttavia, è stato rilevato come - per un Paese - passare unilateralmente al criterio della residenza potrebbe significare regalare del potere impositivo ai propri *partners* commerciali. Ovviamente gli Stati Uniti - quale Paese maggior esportatore di capitali nel mondo - sarebbero i primi a guadagnare in un sistema di tassazione imperniato sulla residenza. Viceversa, i Paesi in via di sviluppo non rinuncerebbero volentieri al criterio della fonte, considerando che è stata proprio la rinuncia alla cosiddetta *source-based taxation* nel Modello di convenzione OCSE a differenziare questo dal Modello di convenzione ONU e che molti di questi Paesi continuano a riservarsi il diritto di effettuare rilevanti trattenute alla fonte anche in presenza di accordi convenzionali. Inoltre, gli stessi Paesi più industrializzati (Italia per prima) potrebbero non gradire questo - almeno in teoria - giustificato cambio delle norme internazionali se poi il beneficio dovesse andare solo in una direzione.

4. Il concetto di stabile organizzazione nel commercio elettronico

Solitamente gli utili di un'impresa sono imponibili in uno Stato estero solamente se attribuibili all'attività economica di una stabile organizzazione (21). Come è noto, le disposizioni del Tuir menzionano più volte l'espressione "stabile organizzazione" (22), ma né in quella sede né in altre disposizioni tributarie interne si è provveduto ad elaborarne una definizione.

(20) Eventuali tentativi di utilizzare il luogo dei *server* quale quello di svolgimento dell'operazione economica non terrebbero conto del fatto che la vera e propria attività economica è effettivamente svolta da altre parti.

(21) Cfr. art. 7 del Modello di convenzione OCSE.

(22) Art. 20, commi 1 e 2; art. 96-bis, comma 6; art. 112, comma 2; art. 113, comma 1; art. 114, comma 2; art. 117, commi 2 e 3.

Nella prassi amministrativa, tuttavia, l'assenza di una definizione di stabile organizzazione è stata risolta con il rinvio (23) alla definizione di questo termine contenuta nel Modello di convenzione OCSE secondo la quale l'espressione in esame designa una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa svolge in tutto o in parte la sua attività (24).

L'intento sottostante è quindi quello di distinguere presenze meramente temporanee da quelle con un carattere di stabilità, o - in altre parole - le attività economiche vere e proprie, che danno vita ad una presenza assoggettabile ad imposizione, dalle attività meramente "preparatorie ed ausiliarie". Queste ultime, infatti, anche se esercitate attraverso una sede fissa d'affari, non costituiscono una stabile organizzazione (25).

L'art. 5 del Modello di convenzione, inoltre, prevede che una stabile organizzazione può essere creata - oltre che da una sede fissa di affari - anche da un agente "dipendente" sia legalmente che economicamente dall'impresa straniera. Inoltre, un tale agente deve disporre di poteri in quello Stato estero che gli permettano di concludere contratti (secondo la legge locale) a nome dell'impresa. Pertanto, in questo caso non è necessaria la presenza di una sede fissa di affari, da cui sembra derivare che il potere impositivo spetta comunque al Paese dove viene svolta un'attività economica significativa. Applicando tali principi, la sollecitazione di ordini via Internet non costituirebbe una stabile organizzazione, considerato che la mera pubblicità è generalmente considerata attività preparatoria ed ausiliaria.

Si prenda invece il caso di un'azienda che venda i suoi prodotti attraverso un *server* situato all'estero. Vi sono due problematiche:

1) se la presenza del *server* con il sito Internet dell'azienda sia sufficiente per creare una stabile organizzazione della società italiana nel Paese in questione;

2) se il *provider* estero costituisca un agente dipendente (e quindi una stabile organizzazione) della stessa azienda italiana.

Sembra invece da escludere la possibilità che un sito Internet (che può facilmente essere spostato da un *server* ad un altro e che per sua stessa natura è privo del fondamentale requisito di permanenza) da solo possa dar vita ad una "sede fissa di affari" e quindi ad una stabile organizzazione.

1) Presenza del server

Quanto al primo problema, va notato come, se è vero che l'attività di un'impresa è svolta principalmente dall'imprenditore o dal personale (compren-

(23) Cfr. circolare 30 aprile 1977, n. 7/1496.

(24) Art. 5 del Modello OCSE.

(25) Cfr. Art. 5, par. 4, lettera e), del Modello OCSE.