Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Fiscalità e commercio elettronico

Relatore
Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureando
Lisa Frison
Matricola 986173

Anno Accademico
2011 / 2012

INDICE

pag.

INTRODUZIONE…….....3

CAPITOLO 1. IL COMMERCIO ELETTRONICO NELLA NORMATIVA ITALIANA.....7

1.1. Finalità e ambito di applicazione del Decreto Legislativo n. 70 del 9 aprile 2003.....7
1.2. Il contratto virtuale, informazioni generali obbligatorie nella contrattazione *on-line*..12
1.3. La responsabilità dei *providers*…….....18
1.4. La protezione dei dati personali e la tutela giurisdizionale del consumatore.....23

CAPITOLO 2. FISCALITÀ DIRETTA E COMMERCIO ELETTRONICO.....30

2.1. Gli orientamenti delle organizzazioni internazionali nello studio degli aspetti fiscali del commercio elettronico.....30
2.2. Nozione e ratio della stabile organizzazione nel modello OCSE.....35
2.3. La stabile organizzazione nella normativa italiana.....43
2.4. Sito *web*, *Server* e *Provider*.....50
2.5. I prezzi di trasferimento nelle attività infragruppo.....59
2.6. La tassazione delle *royalties*.....……..….....64

CAPITOLO 3. FISCALITÀ INDIRETTA E COMMERCIO ELETTRONICO.....77

3.1. Iva, stabile organizzazione e commercio elettronico.....77
3.2. Il commercio elettronico indiretto come cessione di beni.....87
3.3. Il commercio elettronico diretto come prestazione di servizi 92
3.4. La Direttiva Comunitaria 2002/38/CE..…….....94
3.5. La tassazione nel luogo di stabilimento del committente nelle prestazioni di servizi: cosa cambia con la Direttiva Comunitaria 2008/8/CE.....96
3.6. Il regime speciale dei servizi *e-commerce*……...…….....100

BIBLIOGRAFIA…….....104

INTRODUZIONE

Con la capillare espansione di Internet[1] e la nascita del *Web 2.0*[2] le tecnologie della comunicazione e trasmissione di dati diventano protagoniste del nuovo mercato globale, un nuovo modo di comunicare, interagire, contrattare, acquistare[3]; nel mondo, inteso come "*villaggio globale virtuale*" il commercio elettronico assume il ruolo di veicolo ideale per esercitare un'attività commerciale, solo con l'utilizzo di un *sito internet* si possono raggiungere mercati mai pensati prima[4].

Innanzitutto è indispensabile chiarire il concetto di commercio elettronico[5] e come questo si caratterizzi. La prima a darne una definizione è stata la Commissione Europea nella comunicazione COM (97) 157 denominata "*un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*". Nel documento il commercio elettronico è definito: "*il commercio elettronico consiste nello svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica e comprende attività diverse quali: la commercializzazione di beni e servizi per via elettronica, la distribuzione online di contenuti digitali, l'effettuazione per via elettronica di operazioni finanziarie e di borsa, gli appalti pubblici per via elettronica ed altre procedure di tipo transattivi delle pubbliche amministrazioni"*. Il documento inoltre specifica che l'*e-commerce* può abbracciare altre fasi del rapporto commerciale, da quella di ricerca dell'interlocutore a quella della trattativa, da quella degli adempimenti formali a quella dei pagamenti e della consegna fisica del bene. Appare dunque

[1]M.R. LAGANÁ, M. RIGHI, F. ROMANI al riguardo osservano, *"Rete di comunicazione che permette l'accesso alle pagine web, l'uso della posta elettronica, lo scambio di file ecc."*, in *Informatica concetti e sperimentazioni*, 2007, p. 101 ss.

[2]Evoluzione del *world wide web*, dallo statico Web 1.0 si passa ad un Web dinamico che permette uno spiccato livello di interazione con l'utente attraverso nuove piattaforme di comunicazione.

[3]Cfr. S. MARTELLO, *Brevi riflessioni giuridiche e sociali sull'etica nella visione commerciale della rete*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2005, fasc. 3 p. 339 ss; M. BESSONE, *E.economy e commercio elettronico. Quale diritto per i tempi di internet?*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2002, fasc. 1 p. 43 ss.

[4]F. BUFFA, *Il consumatore elettronico. Comportamenti e strategie*, in *Diritto dell'internet*, 2006, fasc. 5 p. 525-534.

[5]Sull'argomento vedi anche F. DELFINI, *Il commercio elettronico*, Padova, 2004; U. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2005; G. CIACCI AAVV *E-commerce e fisco*, Milano, 2001; V. FRANCESCHELLI E. TOSI, *Diritto delle nuove tecnologie, Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, Milano, 2003.

caratterizzato da un insieme vario di attività di soggetti e di tecnologie.

Il legislatore italiano lo definisce "*servizio della società dell'informazione*" ovvero: "*qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica mediante apparecchiature elettroniche di elaborazione (compresa la pressione digitale) e di memorizzazione dei dati a richiesta di un destinatario di servizi*"[6], specifica inoltre il concetto di servizio a distanza come "*servizio fornito senza la presenza simultanea delle parti*" e servizio per via elettronica come "*servizio inviato all'origine e ricevuto a destinazione mediante attrezzature elettroniche di trattamento, compresa la compressione digitale e di memorizzazione di dati che è interamente trasmesso, inoltrato, e ricevuto mediante fili, radio mezzi ottici od altri mezzi elettromagnetici*".

Questa definizione è ripresa dall'art. 2 del d. lgs. 9 aprile 2003 n. 70, che specifica come servizi della società dell'informazione le attività economiche svolte in "*linea on line*".

Ne deriva dunque che il commercio elettronico è una attività commerciale svolta attraverso qualsivoglia rete di comunicazione elettronica anche se si lega più frequentemente all'utilizzazione di Internet[7].

In base alla natura dei soggetti coinvolti, anche nel commercio on-line, si distingue tra contratti "*B2C, business to consumer"*, e contratti "*B2B, business to business"* dove per consumatore si intende la "*persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta"* e per professionista "*la persona fisica o giuridica che agisce nell'esercizio della propria attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale ovvero un suo intermediario*"[8]. Quindi in un rapporto "*B2B"* i soggetti coinvolti saranno imprenditori o professionisti, in uno "*B2C"* l'utente finale sarà un consumatore.

A seconda della modalità di consegna si distingue invece tra commercio elettronico indiretto, in cui il bene oggetto della transazione utilizza i canali di distribuzione tradizionali come in una normale fornitura di beni materiali ovvero una vendita per corrispondenza; e commercio elettronico diretto, in cui l'intera operazione avviene *online* e il bene digitale, brani musicali *software* e filmati, o il

[6]Art. 1 L. 317, 21 giugno 1986.

[7]Cfr. D. MASTRORILLI, *Contrattazione a distanza, disciplina consumeristica e di settore. Il commercio elettronico,* 2011, p. 171 ss.

[8]Art. 3, Codice del consumo, D. lgs. 6 settembre 2005, n. 206

servizio, come le consulenze professionali, viene trasferito al cliente completamente in rete[9]. Si tratta di una distinzione di valenza importante in ambito fiscale[10].

La rilevanza in entrambi i casi riguarda esclusivamente i beni e i servizi acquistati a titolo oneroso dietro il pagamento di un corrispettivo, con trasferimento del diritto di proprietà ovvero del diritto d'uso del bene o di utilizzo del servizio; non rientrano dunque nel commercio elettronico i servizi usufruiti gratuitamente *online*, come l'utilizzo della posta elettronica, servizio accessorio del pagamento di accesso della linea telefonica utilizzata nel collegamento.

I soggetti coinvolti nel rapporto di *e-commerce* sono normalmente: l'utente o il professionista che utilizzano le reti, chi per vendere chi per acquistare; il *vettore delle informazioni*[11], titolare e gestore della rete di trasmissione dei dati; l'*Internet service provider*[12], il quale mediante la propria struttura *hardware* consente all'utente di scambiare informazioni in rete.

L'utente o il professionista dunque accedono alla rete tramite l'*Internet service provider* attraverso modalità a pagamento (si corrisponde un canone) o gratuite (il *provider* si fa retrocedere una quota corrispondente agli scatti contabilizzati per le chiamate effettuate). I *provider* si distinguono in "*access provider"* che offrono solo la connessione ad Internet, in "*service provider"* che offrono servizi di comunicazione o di trattamento di informazioni ed in "*content provider"* che offrono contenuti digitali (riviste, film, libri ecc.) agli utenti collegati in rete.

L'ultima frontiera nello sviluppo delle infrastrutture tecnologiche di cui si avvale il *provider* per fornire i suoi servizi, è il rappresentata dal fenomeno del "*Cloud computing*"[13] che predispone un nuovo modo di utilizzo delle risorse in rete. I servizi forniti sono caricati sulla "*nuvola"* e a questa accessibili da qualsiasi tipo di dispositivo, sia fisso come il *personal computer*, sia mobile come *smartphone*[14] o

[9]Vedi anche M. MEAZZA, *E-commerce e fisco*, Milano 2001.

[10]M.V. SERRANO sostiene che "*...nell'ambito della imposizione in seno alla fattispecie giuridica tributaria, è possibile considerare in maniera differente la questione a seconda che essa riguardi il commercio elettronico diretto o indiretto, le imposte sui redditi o l'IVA.",* in "*Beni" e "cose" nella fattispecie dell'e-commerce*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2007, fasc. 7 p. 606-609.

[11]Società che svolgono tale attività economica come *Telecom, Infostrada, Tre, Tele 2 ecc.*

[12]Soggetto che a pagamento fornisce l'accesso alla rete Internet.

[13]Non esiste una definizione univoca, R. STALLMAN lo definisce una "*trappola di marketing"*, Il NIST (National Institute of Standards Information Technology Library) : "*Cloud computing is a model for enabling convenient, on de-mand network access to a shared pool of configurable computing resources that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction".*

[14]Telefoni cellulari di ultima generazione che abbinano la tradizionale utenza telefonica alle funzioni e potenzialità di un computer, è in grado di operare con un sistema operativo completo e

tablet[15].

Come abbiamo visto l'imprenditore si avvale dei servizi del *provider*, in qualsiasi modo forniti, per svolgere la propria attività economica, pertanto il commercio elettronico in quanto forma di interazione e comunicazione rientra nelle fattispecie delle relazioni umane le cui problematiche sono oggetto di studio da parte del giurista. Problematiche legate non solo alla tutela della parte debole e alla protezione della *privacy*, ma anche alla stipulazione dei contratti in rete e alla creazione di norme giuridiche atte a favorire l'utilizzo e lo sviluppo del commercio telematico. Queste problematiche saranno affrontate nel primo capitolo.

Gli aspetti fiscali del commercio elettronico verranno esaminati nel secondo e terzo capitolo, in particolare la fiscalità diretta sarà oggetto del secondo capitolo e la fiscalità indiretta sarà oggetto del terzo capitolo.

autonomo.

[15]Computer portatile sprovvisto di tastiera.

CAPITOLO 1

IL COMMERCIO ELETTRONICO NELLA NORMATIVA ITALIANA

SOMMARIO: 1.1. Finalità e ambito di applicazione del Decreto Legislativo n. 70 del 9 aprile 2003. - 1.2. Il contratto virtuale, informazioni generali obbligatorie nella contrattazione *on-line*. - 1.3. La responsabilità dei *providers*. - 1.4. La protezione dei dati personali e la tutela giurisdizionale del consumatore.

1.1. Finalità e ambito di applicazione del Decreto Legislativo n. 70 del 9 aprile 2003

Il Decreto legislativo n. 70 del 2003[1] dà attuazione alla direttiva comunitaria 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, 8 giugno 2000, definita direttiva sull'*e-commerce* e relativa a "*taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione nel mercato interno con particolare riferimento al commercio elettronico*"[2] la quale disciplina alcuni aspetti dei servizi della società dell'informazione: le comunicazione commerciali, la conclusione dei contratti per via telematica, la responsabilità del prestatore di servizi e il suo regime di stabilimento, la composizione stragiudiziale delle controversie e i ricorsi giurisdizionali[3].

L'obiettivo primario della normativa comunitaria è quello di fornire armonia alle

[1]F. DELFINI, *Il d. lgs 70/2003 di attuazione della direttiva 2000/31/ce sul commercio elettronico*, in *I Contratti*, 2003, fasc. 6, pag. 612 ss.

[2]Vedi anche F. DELFINI, *Commercio elettronico. Tre novità in tema di commercio elettronico*, in *I Contratti*, 1999, fasc. 6, p. 609 ss; A. GAETANO, *Il commercio elettronico alla luce delle recenti iniziative comunitarie*, in *I Contratti*, 2000, fasc. 11, pag. 1062 ss; I. PICCIANO, *Osservatorio comunitario. La commissione europea presenta una nuova relazione sul commercio elettronico transfrontaliero*, in *I Contratti*, 2009, fasc. 5, pag. 523 – 525

[3]Cfr. C. ROSSELLO, G. FINICCHIARO, E. TOSI (a cura di), *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale*, Milano, 2003.

diverse normazioni nazionali degli Stati membri e garantire la libera circolazione dei servizi della società dell'informazione, stabilendo i diritti, gli obblighi e le responsabilità delle parti[4] al fine di contribuire al buon funzionamento del mercato[5].

Lo stesso principio viene ripreso dall'art. 1, comma 1 del d. lgs. 70/2003: "*Il presente decreto è diretto a promuovere la libera circolazione dei servizi della società dell'informazione, fra i quali il commercio elettronico*". Il decreto, all'art. 6, sancisce un principio rivoluzionario nella storia del commercio, il divieto di imporre forme di autorizzazione preventiva specificando che il prestatore di un servizio della società dell'informazione non necessita di autorizzazione preventiva sia per l'accesso che per l'esercizio della propria attività[6].

Il principio di libera circolazione dei servizi trova deroga all'art. 5 in cui si specifica che "*la libera circolazione di un determinato servizio della società dell'informazione può essere limitata con provvedimento dell'autorità giudiziaria o degli organi amministrativi di vigilanza*" per motivi di ordine pubblico, tutela della salute pubblica, pubblica sicurezza, tutela dei consumatori, questi possono essere adottati se necessari riguardo un determinato servizio della società dell'informazione lesivo o che costituisca un rischio serio di pregiudizio dei motivi appena elencati. Per fare questo è necessario che l'autorità competente chieda allo Stato membro di "*prendere provvedimenti*", verificare che essi non siano stati presi o che "*erano inadeguati*" e notificare alla Commissione europea e allo Stato membro l'intenzione di adottare "*tali provvedimenti*"[7].

La normativa definisce il suo campo di applicazione escludendo i rapporti tra

---

[4]Considerando 7 Direttiva 2000/31/CE, *" Per garantire la certezza del diritto e la fiducia dei consumatori, la presente direttiva deve stabilire un quadro generale chiaro per taluni aspetti giuridici del commercio elettronico nel mercato interno"*.

[5]Considerando 3 Direttiva 2000/31/CE, *" Il diritto comunitario e le caratteristiche dell'ordinamento giuridico comunitario costituiscono una risorsa essenziale affinché i cittadini e gli operatori europei possano usufruire appieno e al di là delle frontiere delle opportunità offerte dal commercio elettronico. La presente direttiva si prefigge pertanto di garantire un elevato livello di integrazione giuridica comunitaria al fine di instaurare un vero e proprio spazio senza frontiere interne per i servizi della società dell'informazione"*.

Considerando 5 Direttiva 2000/31/CE, *" Lo sviluppo dei servizi della società dell'informazione nella Comunità è limitato da numeroso ostacoli giuridici al buon funzionamento del mercato interno, tali da rendere meno attraente l'esercizio della libertà di stabilimento e la libera circolazione dei servizi "*.

[6]V. ZENO-ZENCOVICH, *La nuova disciplina del commercio elettronico alla luce del d. lgs. 70/2003: questioni generali e ambito di applicazione,* in V. FRANCESCHELLI E. TOSI, *Diritto delle nuove tecnologie, Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione,* Milano, 2003.

[7]Art. 5, comma 2, comma 3, d. lgs. 70/2003.

contribuente e amministrazione finanziaria, la regolamentazione degli aspetti tributari del commercio elettronico di cui si parlerà in seguito, il trattamento dei dati personali nel settore delle telecomunicazioni, le intese restrittive della concorrenza, le prestazioni di servizi effettuate da soggetti non stabiliti nello spazio economico europeo, le attività di notai e altre professioni nella misura in cui implicano un nesso specifico con l'esercizio di pubblici poteri, la rappresentanza e la difesa processuali, i giochi d'azzardo e di fortuna. E fa salve le disposizioni comunitarie e nazionali sulla tutela della salute pubblica e dei consumatori[8].

Al fine di caratterizzare le peculiarità del tema oggetto della normativa si è reso necessario inserire una serie di definizioni: per "*servizi della società dell'informazione*" si intendono le attività economiche svolte in linea *on-line*; il "*prestatore*" è la persona fisica o giuridica che presta un servizio della società dell'informazione; lo stesso risulta "*stabilito*" quando esercita effettivamente un'attività economica mediante una stabile organizzazione per un tempo indeterminato (tuttavia la presenza e l'uso dei mezzi tecnici non costituiscono di per se stessi stabilimento del prestatore, come specifica la stessa direttiva comunitaria)[9]. Secondo i criteri stabiliti dalla Corte europea e dal legislatore italiano, la sede del prestatore dei servizi prescinde dalla ubicazione del *server* o dei siti *web* utilizzati dal medesimo.

Il "*destinatario del servizio*", ai sensi della normativa nazionale, si configura come il soggetto che a scopi professionali o meno utilizza un servizio della società dell'informazione per ricercare o rendere accessibili informazioni[10]. Si definisce "*consumatore*" qualsiasi persona fisica che agisca senza finalità commerciali,

---

[8]Art. 1, comma 2, comma 3, d. lgs. 70/2003.

[9]Considerando 19, Direttiva 2000/31/CE, *" il luogo di stabilimento del prestatore 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 una di un'attività economica per una durata di tempo indeterminata mediante l'insediamento in pianta stabile anche nel caso in cui una società sia costituita a tempo determinato. Il luogo di stabilimento per le società che costituiscono servizi tramite internet non è là dove si trova la tecnologia del supporto del sito né là dove esso è accessibile, bensì il luogo in cui tali società esercitano la loro attività economica. Se uno stesso prestatore ha più luoghi di stabilimento è importante determinare da quale luogo di stabilimento è prestato il servizio in questione. Nel caso in cui sia difficile determinare da quali dei vari luoghi di stabilimento un determinato servizio è prestato, tale luogo è quello in cui il prestatore ha il centro delle sue attività per quanto concerne tale servizio specifico "*.

[10]Considerando 20, Direttiva 2000/31/CE, "*la definizione di destinatario di servizi, copre ogni tipo di impiego dei servizi della società dell'informazione sia da parte di persone che forniscono informazioni su reti aperte quali Internet sia da parte di persone che cercano informazioni su internet per motivi privati o professionali*".

imprenditoriali o professionali; per "*comunicazioni commerciali*" sono da intendersi le forme di comunicazione destinate a promuovere beni o servizi di un soggetto che esercita attività agricola o commerciale, con esclusione di quelle che permettono un accesso diretto all'attività dell'impresa, come l'indirizzo di posta elettronica, e di quelle elaborate in modo indipendente senza l'elargizione di corrispettivo.

Sono "*professioni regolamentate*" le attività per il cui esercizio è richiesta l'iscrizione in albi, registri ed elenchi; i rapporti di impiego pubblico o privato se subordinati al possesso di una formazione professionale; le attività attinenti al settore sanitario[11]. Infine per "*ambito regolamentato*" devono intendersi le disposizioni che il prestatore deve soddisfare per l'accesso e l'esercizio di attività dei servizi della società dell'informazione, l'ambito comprende i requisiti delle attività in linea escludendo quelli di carattere legale riguardanti le merci, la consegna delle stesse e i servizi non prestati per via elettronica[12].

La normativa stabilisce inoltre una clausola di salvaguardia per le disposizioni in materia bancaria, finanziaria, assicurativa, dei sistemi di pagamento e le competenze degli organi amministrativi e di polizia con funzioni di vigilanza e controllo, coordinandosi a quella speciale relativa agli ambiti normativamente elencati[13].

Il provvedimento attuativo nazionale sottende il principio dell'unicità del controllo previsto dall'art. 3 della direttiva comunitaria: "*ciascun prestatore sarà sottoposto alle norme del proprio Stato di stabilimento, fatte salve le eccezioni espressamente indicate, con il conseguente implicito mutuo riconoscimento delle normative nazionali concernenti l'ambito regolamentato*". Infatti allo stesso art. 3, comma 1, rispettivamente specifica "*i servizi della società dell'informazione forniti da un prestatore stabilito sul territorio italiano si conformano alle disposizioni nazionali applicabili nell'ambito regolamentato e alle norme del*

[11]Art. 2 d. lgs. 27 gennaio 1992, n. 15; art. 2 d. lgs. 2 maggio 1994, n. 319.

[12]Considerando 21, Direttiva 2000/31/CE, *''l'ambito regolamentato comprende unicamente requisiti riguardanti le attività in linea, quali l'informazione in linea, la pubblicità in linea, la vendita in linea, i contratti in linea, e non comprende i requisiti legali degli Stati membri relativi alle merci, qualile norme in materia di sicurezza, gli obblighi di etichettatura e la responsabilità per le merci, o i requisiti degli Stati membri relativi alla consegna o al trasporto di merci, compresa la distribuzione di prodotti medicinali''*.

[13]F. BRAVO, *La tutela del consumatore di servizi finanziari e assicurativi nel contesto del commerco elettronico*, in *Commercio elettronico, documento informatico e firma digitale. La nuova disciplina*, a cura di ROSSELLO, FINOCCHIARO, TOSI, Torino, 2003; Cfr. G. CASSANO, *Il nuovo regime di responsabilità dei providers: verso la creazione di un novello <censore telematico>*, in *I Contratti*, 2004, fasc. 1, pag. 88 ss.

presente decreto".

Il decreto non si applica ai contratti che istituiscono o trasferiscono diritti reali su beni immobili, ai contratti che richiedono la forma dell'atto pubblico *ab substantia*, ai contratti di garanzia prestata dal consumatore come fideiussione, pegno, ipoteca, ai contratti regolati dal diritto di famiglia, ai contratti di successione[14].

Delineato l'ambito giuridico passiamo ad esaminare l'oggetto del commercio elettronico il c.d. *contratto virtuale*, al quale si applicano a norma dell'art. 13 del decreto le regole dettate dal codice civile in merito alla conclusione del contratto.

[14]Art. 4, D. lgs. 70/2003.

1.2. Il contratto virtuale, informazioni generali obbligatorie nella contrattazione *on-line*

Il commercio elettronico è, come tutte le attività commerciali, finalizzato alla conclusione di contratti ed, in quanto contratti, a questi si applica la disciplina dei contratti in generale[15].

Il contratto virtuale è strumento negoziale elettivo per lo sviluppo del commercio elettronico, contratto che si perfeziona naturalmente mediante utilizzo della piattaforma tecnologica del *world wide web* di *Internet*[16]. Il computer diventa strumento in grado di elaborare e completare la volontà negoziale[17].

La rete *Internet* non si configura più come mero scambio di informazioni, ma come mezzo di scambio di beni e servizi a titolo oneroso. Infatti il contratto virtuale[18] o elettronico è inteso come atto giuridico di natura consensuale concluso esclusivamente per via elettronica senza impiego di alcun mezzo cartaceo[19].

La peculiarità dello strumento utilizzato fa sì che la conclusione del contratto e quindi la manifestazione del consenso, avvengano secondo modalità diverse rispetto al contratto tradizionale che prevede la presenza di entrambe le parti. Nonostante la questione sia stata fortemente dibattuta in dottrina l'art. 13, primo comma d. lgs. 70/2003 dispone: "*le norme sulla conclusione dei contratti si applicano anche nei casi in cui il destinatario di un bene o di un servizio della società dell'informazione inoltri il proprio ordine per via telematica*"[20].

Secondo la disciplina generale sui contratti il contratto virtuale può concludersi attraverso:

a) *adesione ad un'offerta al pubblico* ai sensi dell'art 1336 c.c., la quale è rivolta, attraverso moduli presenti nelle pagine *web* che descrivono i prodotti e i

[15]Art. 1321 c.c. e ss, "*Il contratto è l'accordo di due o più parti per costituire, modificare od estinguere un rapporto giuridico di natura patrimoniale*".

[16]E. TOSI, *Il contratto virtuale,* in *Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, Milano, 2003.

[17]G. SICCHIERO, *Le vendite speciali. Il commercio elettronico*, 2009.

[18]Cfr. G. CASSANO, *Condizioni generali di contratto e tutela del consumatore nell'era di internet*, in *Diritto dell'internet*, 2007, fasc. 1, pag. 5 ss.

[19]FLORIDI, *Il contratto digitale*, in *Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 1999, p. 673 ss.

[20]Cfr. P. STANZIONE, *Commercio elettronico, contratto e altro categorie civilistiche*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2001, fasc. 4-5, p. 651 ss; A. BENEDETTI, *Autonomia privata procedimentale e formazione del contratto virtuale: annotazioni sull'art. 13 del d.lgs. 70/2003*, in *Diritto dell'internet*, 2006, fasc. 1, pag. 78 – 81.

servizi offerti, ad una categoria indeterminata di soggetti. Il contratto si conclude quando chi l'ha visionata comunica la propria accettazione *cliccando* sul tasto che conferma l'ordine, dopo aver scelto il prodotto e visionato il regolamento contrattuale unilateralmente proposto[21].

b) *invito ad offrire* in cui i ruoli risultano invertiti, il proponente è l'acquirente mentre il fornitore di beni o servizi si riserva la facoltà di concludere il contratto. Normalmente il proponente non assume alcun impegno specifico, ma indica generalmente le prestazioni erogabili e le loro caratteristiche.

c) *contrattazione individualizzata*, che configura i c.d. contratti a comunicazione diretta in cui lo strumento maggiormente utilizzato è l'e-mail e i settori maggiormente che lo utilizzano sono quelli del "*B2B*". Il contratto si conclude secondo lo schema negoziale della proposta e accettazione: "*Il contratto è concluso nel momento in cui chi ha fatto la proposta è a conoscenza dell'accettazione dell'altra parte*"[22].

d) *esecuzione prima della risposta dell'accettante*, che si verifica "*qualora su richiesta del proponente o per la natura dell'affare o secondo gli usi, la prestazione debba eseguirsi senza una preventiva risposta, il contratto è concluso nel tempo e nel luogo in cui ha avuto inizio l'esecuzione. L'accettante deve dare prontamente avviso all'altra parte della iniziata esecuzione e, in mancanza, è tenuto al risarcimento del danno*"[23]. Rileva quindi un comportamento concludente e la conclusione del contratto si realizza con la digitazione del numero di carta di credito.

e) *contratto con obbligazione a carico solo del proponente*, ai sensi dell'art. 1333 c.c.: "*La proposta diretta a concludere un contratto dalla quale derivino obbligazioni soltanto per il proponente è irrevocabile appena giunge a conoscenza della parte alla quale è destinata. Il destinatario può rifiutare la proposta nel termine richiesto dalla natura dell'affare o dagli usi. In mancanza di tale rifiuto il contratto è concluso*". Il contratto si perfezione con il silenzio assenso della parte dove la conoscenza è data per acquisita con l'arrivo della proposta presso l'indirizzo di posta elettronica del destinatario.

La revoca degli atti prenegoziali è di difficile applicazione nella contrattazione

[21]E. BATTELLI, *Contrattazione e condizioni generali di contratto nell'e-commerce*, in *I Contratti*, 2010, fasc. 2, pp. 191 ss.
[22]Art. 1326 c.c. 1335 c.c.
[23]Art. 1327 c.c.

elettronica. Per quanto riguarda l'offerta al pubblico, ai sensi dell'art. 1336 c.c. "*la revoca dell'offerta se è fatta nella stessa forma dell'offerta o in forma equipollente è efficace anche in confronto di chi non ne ha avuto notizia*"[24].

Nel caso invece di proposta individuale, la revoca potrà essere esperita fino a quando l'accettazione non sarà giunta al proponente[25]; il tempo utile si configura dunque in quello che precede la registrazione del messaggio di accettazione sul *server* e di smistamento nella casella di posta elettronica.

Sulla base di quanto esposto, il momento di conclusione del contratto avviene quando "*il proponente ha conoscenza dell'accettazione della controparte*"[26]; inoltre il terzo comma dell'art. 13 specifica che "*l'ordine e la ricevuta si considerano pervenuti quando le parti alle quali sono indirizzati hanno la possibilità di accedervi*"; tale possibilità attraverso il mezzo informatico avviene quando l'accettazione è stata resa disponibile all'indirizzo di posta elettronica[27].

Al fine di individuare un'eventuale responsabilità del ricevente opera la presunzione di conoscenza ai sensi dell'art 1335 c.c. il quale dispone "*la proposta, l'accettazione, la loro revoca e ogni altra dichiarazione diretta ad una determinata persona si reputano conosciute nel momento in cui giungono all'indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato, senza sua colpa, nell'impossibilità di averne notizia*". Quindi il ricevente potrà opporre prova contraria dimostrando che l'interruzione del servizio da parte del *provider* gli ha impedito di leggere i messaggi di posta elettronica.

Sta al prestatore del servizio, ai sensi del comma 2 dell'art. 13, "*senza ingiustificato ritardo e per via telematica, accusare ricevuta dell'ordine del destinatario contenente un riepilogo delle condizioni generali e particolari applicabili al contratto*"; deve inoltre specificare le condizioni generali e particolari applicabili al contratto, le informazioni relative alle caratteristiche essenziali del bene o del servizio, l'indicazione dettagliata del prezzo, dei mezzi di pagamento, delle modalità per il recesso dei costi e dei tributi applicabili[28]. Il

[24]Art. 1336, secondo comma, c.c.
[25]Art. 1328 c.c.
[26]Art. 1326, comma 1.
[27]Art. 45, d.lgs. n. 82/2005 (c.a.d.) " *Il documento informatico trasmesso per via elettronica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore.*"
[28]Cfr. L. CAVALAGLIO, *L'art 11 della direttiva 2000/31/CE e le tecniche di conclusione del contratto telematico*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2001, fasc. 1, p. 95 ss.

legislatore ha perciò voluto assicurare maggior trasparenza nella fase successiva alla formazione del contratto, salvo non intercorra differente accordo tra le parti.

Come in tutti i tipi di contratto, anche nel contratto virtuale sono previsti degli obblighi informativi minimi[29] ai quali si aggiungono gli obblighi informativi previsti per specifici beni o servizi; dette informazioni devono inoltre risultare facilmente, direttamente e permanentemente accessibili, e pertanto devono essere fornite sul sito *web* in cui vengono offerti i beni o servizi e devono risultare accessibili ad un utente medio non dotato di particolari capacità tecniche, senza il rinvio ad altri siti tramite *link.* Esistono inoltre degli obblighi informativi[30] diretti alla conclusione del contratto quali: le fasi tecniche da seguire per la conclusione del contratto, le modalità di accesso e di archiviazione del contratto, i mezzi a disposizione del destinatario per individuare e correggere gli errori di inserimento dei dati, i codici di condotta a cui aderire, le lingue a disposizione e gli strumenti di risoluzione delle controversie, da fornire in modo chiaro prima dell'ordine del destinatario. "*Pertanto le clausole e le condizioni generali del contratto proposte al destinatario devono essere messe a sua disposizione in modo che gli sia consentita la memorizzazione e la riproduzione*"[31].

Il legislatore italiano detta poi ulteriori obblighi informativi per le comunicazioni commerciali[32] (non si intende per comunicazione commerciale l'apertura di un sito o il risultato di una ricerca). Nelle comunicazioni commerciali si cerca eliminare la pubblicità occulta e ed evitare frodi a discapito dei fruitori dei servizi[33], al fine di creare una distinzione tra la pubblicità lecita e trasparente ed quella ingannevole e sleale[34].

Le modalità utilizzate per rendere visibile l'informazione sul *web* possono assumere svariate forme: *meta-tags*, codici alfanumerici inseriti nella

[29]Cfr. art. 7 d. lgs. 70/2003.

[30]Cfr. A. STANZI, *Commercio elettronico ed utilità delle informazioni da fornire ai clienti,* in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2009, fasc. 1, p. 68 ss.

[31]Art. 12 d. lgs. 70/2003.

[32]Art. 8 d. lgs. 70/2003 " *a) che si tratta di comunicazione commerciale; b) la persona fisica o giuridica per conto della quale è effettuata la comunicazione commerciale; c) che si tratta di un'offerta promozionale come sconti, premi o omaggi e le relative condizioni di acceso; d) che si tratta di concorsi no giochi promozionali, se consentiti, e le relative condizioni di partecipazione*".

[33]Cfr. considerando 29 direttiva 2000/31/CE " *le comunicazioni commerciali sono essenziali per il finanziamento dei servizi della società dell'informazione e per lo sviluppo di un'ampia gamma di nuovi servizi gratuiti nell'interesse dei consumatori e della correttezza delle operazioni, le comunicazioni commerciali, come gli sconti, le offerte e i giochi promozionali devono ottemperare a numerosi obblighi di trasparenza* ".

[34]Cfr. G. SCORZA, *Tutela del cyberconsumatore e nuove frontiere dell'informazione commerciale,* in Ciberspazio e Diritto, 2000, fasc. 4, p. 521 ss.

programmazione del sito che contengono parole chiave atte a rendere reperibile la pagina web tramite i motori di ricerca; *banners*, strisce pubblicitarie che consento mediante cliccaggio diretto di accedere all'offerta commerciale; *link*, collegamenti ipertestuali ad altri siti; *e-mail marketing*, pubblicità a mezzo posta elettronica[35]. Per quanto riguarda la "*comunicazione commerciale non sollecitata*"[36] ovvero non richieste dal potenziale destinatario del servizio, il legislatore stabilisce che il prestatore identifichi in modo chiaro fin dal primo invio la comunicazione come non sollecita, precisando la possibilità per il destinatario di opporsi in futuro a riceverne altre.

Le sanzioni amministrative per la violazione degli obblighi informativi di cui agli art. 7, 8, 9, 10 e 12 prevedono una sanzione da 103 a 10.000 €[37] mentre per la violazione dell'obbligo di invio della ricevuta dell'ordine non è prevista alcuna sanzione. Per quanto riguarda le sanzioni negoziali nella contrattazione telematica individuale, la tutela generale offerta dall'art 1337 c.c. di buona fede e correttezza delle parti è sufficiente. Per la tutela di massa sarebbe auspicabile un contenuto informativo minimo affiancato dalle c.d. *nullità di protezione* che però il decreto in esame non prevede.

Il tempo e il luogo di conclusione del contratto sono a fondamento delle obbligazioni delle parti e della decorrenza dei termini di prescrizione per l'esercizio dei diritti. Tale momento nel *contratto telematico* si configura con la ricezione dell'impulso elettronico nel *server* del *provider* del proponente.

Il tempo e il luogo[38] invece dipendono dal tipo di procedimento utilizzato:

a) *proposta individuale a mezzo posta elettronica*, scarico del messaggio nella sede del proponente;

b) *proposta al pubblico e pressione del tasto negoziale virtuale*, luogo e momento in cui il proponente ha notizia dell'accettazione;

c) *inizio d'esecuzione*, nel tempo e nel luogo in cui ha avuto inizio l'esecuzione;

d) *offerta al pubblico*, tempo e luogo in cui l'accettazione di un qualsiasi

[35]Diversa dallo *spamming* ovvero posta indesiderata, al riguardo vedasi A. STANZI **,** *La disciplina delle comunicazioni elettroniche non richieste alla luce del D.Lgs. 70/2003 sul commercio elettronico e del nuovo codice in materia di protezione dei dati personali*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2003, fasc. 6, p. 1101 ss.

[36]Art. 9 d. lgs. 70/2003.

[37]Art. 9 d. lgs. 70/2003.

[38]Secondo la direttiva Ce 31/2000 il luogo di conclusione corrisponde al luogo di stabilimento del prestatore di servizi che non corrisponde necessariamente con il luogo di collocazione del server, a meno che il contratto non preveda diversamente.

destinatario arriva all'indirizzo del sito *web* contenete l'offerta.

e) *invito a proporre*, tempo e luogo in cui il proponente ha notizia dell'accettazione del proprietario del sito *web* in cui è stato pubblicato l'invito[39].

[39]In ambito internazionale, al fine di dettare linee guida per il contratto stipulato in rete, nel 1996 l'UNCITRAL *United Nations Commission on International Trade Law*, organismo dell'ONU avente lo scopo di armonizzare la normativa del commercio internazionale, predispone un modello generale per il documento elettronico in materia di firma e forma scritta, "*Uncitral Model Law on Electronic Commerce*". Fu il primo testo normativo ad adottare i principi fondamentali di non discriminazione e neutralità in ambito tecnologico: "*The Model Law on Electronic Commerce purports to enable and facilitate commerce conducted using electronic means by providing national legislators with a set of internationally acceptable rules aimed at removing legal obstacles and increasing legal predictability foe electronic commerce. In particular, it is intended to overcome obstacles arising from statutory provisions that may not be varied contractually by providing equal treatment to paper-based and electronic information. Such equal treatment is essential for enabling the use of paperless communications, thus fostering efficiency in international trade*".

1.3. La responsabilità dei *providers*

L'*Internet Service Providers* è il soggetto che fornisce "*la connessione quale momento propedeutico alla fruizione, da parte dell'utente, dei servizi telematici disponibili sul web*"[40] o meglio si configura come "*il soggetto che esercita un'attività imprenditoriale di prestatore di servizi della società dell'informazione offrendo servizi di connessione, trasmissione ed immagazzinamento dei dati, ovvero ospitando un sito sulle proprie apparecchiature*"[41].

In quanto elemento indispensabile per la connessione in rete è soggetto a differenti responsabilità a seconda che si tratti di *ISP* attivo[42] o *ISP* passivo. Il primo, aggregatore di contenuti come i motori di ricerca, o fornitori di contenuti come i *content Provider,* è soggetto alle regole di diritto comune: art. 2043 c.c. che disciplina la responsabilità per colpa commissiva (illecito civile), art. 2050 c.c. (attività pericolosa) e 2051 c.c. (custodia di cose) che disciplinano la responsabilità aggravata o semi-oggettiva. Il secondo invece, oggetto di analisi successiva, è mezzo di trasmissione passiva delle informazioni su cui grava la responsabilità per colpa omissiva ai sensi degli art. dal 14, 15, 16, 17 del D. lgs 70/2003[43], secondo i quali "*nella prestazione di un servizio della società dell'informazione consistente nel trasmettere, su una rete di comunicazione informazioni fornite da un destinatario del servizio, o nel fornire un accesso alla rete di comunicazione il prestatore non è responsabile delle informazioni trasmesse a condizione che: a) non dia origine alla trasmissione; b) non selezioni il destinatario della trasmissione; c) non selezioni né modifichi le informazioni trasmesse*"[44] (tali attività di trasmissione o di fornitura di accesso includono la

[40]PIAZZA, *La responsabilità civile dell'Internet Provider,* in *Contratto e imprese,* 2004, p.130 ss. Vedi anche, P. SAMMARCO, *Le clausole contrattuali di esonero e trasferimento della responsabilità inserite nei termini d'uso dei servizi del web 2.0,* in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica* 2010, fasc. 4-5, p. 631 ss.

[41]Cit. in Relazione governativa al D. lgs. 70/2003.

[42]Cfr. L. GUIDOBALDI, *Youtube e la diffusione di opere protette dal diritto d'autore: ancora sulla responsabilità dei providers tra hoster attivi, conoscenza dell'illecito e obbligo di sorveglianza*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2010, fasc. 2, p. 278 ss.

[43]Cfr. G. CASSANO, *Il nuovo regime di responsabilità dei providers: verso la creazione di un novello <censore telematico>*, in I Contratti, 2004, fasc. 1, pag. 88 ss; G. SPEDICATO, *Postille in tema di responsabilità extracontrattuale del provider alle luce del recente decreto n 70/2003*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2003, fasc. 2 p. 115 ss.

[44]Art. 14, comma 1, D. lgs. 70/2003.

memorizzazione automatica, intermedia e transitoria delle informazioni inviate, purchè questa serva solo alla trasmissione in rete e utilizzi a tal fine un tempo congruo)[45]; "*non è responsabile della memorizzazione automatica, intermedia e temporanea di tali informazioni*" ad eccezione che non modifichi le informazioni, si conformi alle condizioni di accesso alle informazioni, si conformi alle norme di aggiornamento delle informazioni, non interferisca con l'uso lecito di tecnologia utilizzata nel settore per ottenere dati sull'impiego delle informazioni, agisca prontamente per rimuovere le informazioni che ha memorizzato o per disabilitare l'accesso[46]; "*non è responsabile delle informazioni memorizzate a richiesta di un destinatario del servizio*" a condizione che il prestatore non sia a conoscenza che l'informazione o l'attività è illecita e appena conosciuti tali fatti agisca immediatamente per rimuovere le informazioni o disabilitare l'accesso[47].

Il prestatore di attività di semplice trasporto "*mere conduit*" si trova in una posizione di neutralità rispetto all'informazione immessa in rete. Tuttavia la memorizzazione automatica, intermedia e transitoria non si configura più come semplice trasporto se eccede il tempo finalizzato alla trasmissione. Non costituisce obbligo per il provider adottare sistemi di filtraggio per la prevenzione degli illeciti né rimuovere le informazioni qualora venga a conoscenza di attività illecite dallo stesso trasmesse[48]. L'attività di memorizzazione temporanea o di "*caching*"[49] conserva presso il *server* del prestatore, per un periodo determinato, le informazioni a cui hanno avuto accesso gli utenti del servizio al fine di favorire l'accesso ad esse da altri utenti. Anche in questo caso, il *provider*, per assicurarsi l'esenzione da responsabilità, non deve essere coinvolto nelle informazioni trasmesse. Pertanto il prestatore del servizio non sarà responsabile se avrà osservato le condizioni contrattuali, le modalità di accesso alle informazioni e il relativo aggiornamento come previsto dal destinatario del servizio, se eviterà di utilizzare la tecnologia a disposizione per ottenere dati sull'impiego delle informazioni, se agirà prontamente non appena venga a conoscenza della rimozione o della disabilitazione delle informazioni. L'attività di memorizzazione

[45] Art 14, comma 2, D.lgs. 70/2003.
[46] Art. 15, D. lgs. 70/2003.
[47] Art. 16, D. lgs. 70/2003.
[48] L'obbligo si configura in capo al prestatore solo tramite espressa richiesta *anche in via d'urgenza* da parte dell'autorità giudiziaria o amministrativa ai sensi dell'art. 14, comma 3, D. lgs. 70/2003.
[49] Registrazione sulle proprie infrastrutture telematiche di materiale, informazioni che risultano così disponibili in rete al fine di accedervi rapidamente.

delle informazioni "*hosting*" rappresenta la tipica attività del *provider*, come la gestione del sito o la concessione di uno spazio sul proprio *server* con i servizi relativi. In questo caso la norma prevede, oltre ad una responsabilità civile, anche una responsabilità penale a carico del prestatore il quale sia "*a conoscenza del fatto che l'attività o l'informazione è illecita*" che non opera nel caso in cui su richiesta dell'autorità amministrativa o giudiziaria rimuova "*immediatamente*" le informazioni o ne blocchi l'accesso. In questo modo la facoltà di intervento dell'*Host provider* è limitata alla comunicazione proveniente da un'autorità specifica e non dal potenziale danneggiato, peculiarità non prevista nella direttiva comunitaria[50]. Non appena venuto a "*conoscenza*", la mancata segnalazione all'autorità giudiziaria causa la decadenza automatica dal beneficio dell'esclusione della responsabilità civile[51].

Motori di ricerca e aggregatori di contenuti possono essere considerati *Hosting Provider* e quindi godere del beneficio dell'esclusione da responsabilità solo qualora questi svolgano attività in modo automatico e passivo[52] ospitando o rinviando tramite *link* contenuti immessi da terzi, se al contrario svolgono attività non automatiche come indicizzazione, selezione, filtraggio dei contenuti, raccolta pubblicitaria non possono godere di tale beneficio.

Sempre in tema di esclusione o meno da responsabilità civile del motore di ricerca il Tribunale di Milano[53] così rileva: "*I motori di ricerca sono data-base che indicizzano i testi sulla rete e che offrono agli utenti un accesso per la consultazione: sono dunque sostanzialmente una banca dati + un software. Per tale ragione i motori di ricerca vengono qualificati come ISP ed operano come intermediari dell'informazione*"; aggiunge poi "*Google è un hoster provider, vale a dire un soggetto che si limita ad offrire ospitalità ad un sito internet, gestito da*

[50]S. ALVANINI, *La responsabilità dei services providers,* in *Il Diritto Industriale*, 2010, fasc. 4, p. 329 ss.

[51]E. TOSI, *La responsabilità civile per fatto illecito degli Internet Service Provider e dei motori di ricerca a margine dei recenti casi "Google Suggest" per errata programmazione del software di ricerca e "Yahoo!Italia" per link illecito in violazione dei diritti di proprietà intellettuale,* in *Rivista di Diritto Industriale,* 2012, p. 44 ss.

[52]Cfr. Considerando n. 42, Direttiva 31/2000/CE: *" Le deroghe alla responsabilità stabilita nella presente direttiva riguardano esclusivamente il caso in cui l'attività di prestatore di servizi della società dell'informazione si limiti al processo tecnico di attivare e fornire accesso ad una rete di comunicazione (…) Siffatta attività è di ordine meramente tecnico, automatico e passivo, il chè implica che il prestatore di servizi della società dell0informazione non conosce né controlla le informazioni trasmesse o memorizzate "*.

[53]Ordinanza cautelare e relativo reclamo datate rispettivamente 25 gennaio 2011 (Giudice Des. Massari) e 31 marzo (Pres. Bichi-Est. Padova).

altri in piena autonomia, sui proprio server"[54]. Ancora, la Corte di giustizia ha ritenuto che *Google AdWord*[55] potesse essere considerato "*servizio della società dell'informazione*" e quindi ha ritenuto non applicabile la responsabilità dei *service providers* prevista dalla direttiva comunitaria 31/2000 al considerando n. 42[56]. In dottrina la tesi è fortemente dibattuta, alcuni autori sostengono l'impossibilità di considerare attività di mera intermediazione l'attività del *provider* che "*lucra ingenti profitti tramite la raccolta pubblicitaria*" che "*è tecnicamente in grado di offrire agli utenti una pubblicità profilata sulle loro preferenze e di abbinare determinati contenuti pubblicitari ai contenuti di quanto ospitato sul sito*"[57].

Risulta idoneo alla conoscenza l'invio della diffida di parte, configurandosi come presupposto al fine di "*agire immediatamente per rimuovere le informazioni*" la cui inerzia causa la necessaria responsabilità del *provider*[58]. Il Tribunale di Roma ha affermato che "*il titolare di un diritto di proprietà intellettuale che si rivolge direttamente ad un internet service provider o all'autorità amministrativa o giudiziaria per ottenere la rimozione di contenuto asseritamente illecito, deve individuarne puntualmente l'URL*[59]*, non essendo sufficiente la generica di contenuti illegittimi immessi da terzi non meglio specificati*". Si pone quindi in capo al ricorrente l'obbligo di precisa e puntuale individuazione delle violazioni commesse, non potendo essere rimessa al provider la valutazione degli illeciti delle attività che avvengono nello spazio *web*[60].

[54]Cfr. E.TOSI *La responsabilità civile per fatto illecito degli Internet Service Provider e dei motori di ricerca a margine dei recenti casi Google Suggest per errata programmazione del software di ricerca e Yahoo! Italia per link illecito in violazione dei diritti di proprietà intellettuale* in Il Diritto Industriale 2012 p. 44-66.

[55]Servizio a pagamento offerto da Google che consente all'inserzionista di far comparire un annuncio pubblicitario e il relativo link diretto ad un determinato sito in uno spazio limitrofo, contraddistinto dalla scritta *"link sponsorizzati "*, a quello che riporta i risultati di una ricerca scelta dallo stesso inserzionista.

[56]S. BONAVITA M. TAVELLA, *La corte di giustizia sul caso "adwords": tra normativa marchi e commercio elettronico (nota a cgce grande sezione 23 marzo 2010 (cause riunite da c-236/08 a c-238/08),* in *il Diritto industriale*, 2010, fasc. 5, pag. 441- 449.

[57]C. ROSSELLO, *Riflessioni de jure contendendo in materia di responsabilità del provider,* in Il Diritto dell'informazione e dell'informatica, 2010, fasc. 4-5 pag. 617-629.

[58]Caso *" Yahoo!Italia"*, Ord. Sez. Spec. Propr. Industriale e Intellettuale, Tribunale di Roma, 20 marzo 2011, *" il motore di ricerca pur non svolgendo un ruolo attivo nella fase di selezione e posizionamento delle informazioni in generale e non essendo, di regola, a conoscenza dei siti sorgente a cui è effettuato il link, né esercitando un controllo preventivo sugli stessi, peraltro non previsto, tuttavia una volta venuto a conoscenza del contenuto illecito di specifici link, univocamente identificati da Url. È in condizione di esercitare un controllo successivo e di impedirne l'indicizzazione e il collegamento".*

[59]Uniform Resource Locator, sequenza di caratteri che identifica univocamente l'indirizzo di una risorsa in rete.

[60]A. COMELLI L. GIOVE, *Responsabilità del provider per mancata rimozione di link a materiale*

Inoltre lo stesso sarà responsabile se "*il destinatario del servizio agisce sotto l'autorità o il controllo del prestatore*"[61].

In riferimento a tutte e tre le ipotesi di responsabilità l'autorità giudiziaria o amministrativa può richiedere anche, in "*via d'urgenza*", che il *provider* impedisca o ponga fine alle violazioni commesse[62].

Il legislatore nazionale sulla scorta di quello europeo[63], ha sancito "*l'assenza dell'obbligo generale di sorveglianza sulle informazioni che trasmette o memorizza*" e l'assenza di "*un obbligo generale di ricercare attivamente fatti o circostanze che indichino la presenza di attività illecite*" da parte del *provider* nelle prestazioni di semplice trasporto, di *caching* e di *hosting*. Il prestatore è tuttavia tenuto ad informare "*senza indugio*" l'attività giudiziaria o amministrativa quando venga a conoscenza di attività od informazioni illecite di un suo destinatario ed a fornire, "*senza indugio*", alle autorità competenti le informazioni in suo possesso che configurano attività illecite. Diviene civilmente responsabile qualora su richiesta "*dell'autorità giudiziaria o amministrativa avente funzioni di vigilanza*" non ha abbia agito "*prontamente*" per impedire l'accesso a contenuti illeciti ovvero qualora a conoscenza di tale carattere illecito non abbia provveduto ad informare l'attività competente[64]. La norma stabilisce il difficile bilanciamento tra il principio di non sorveglianza e il criterio della conoscenza: se non è consentito al *provider* di ricercare autonomamente gli illeciti sarà per lo stesso difficile venirne a conoscenza[65]. A tal fine l'obbligo di agire con immediatezza in capo al prestatore nasce quando lo stesso "*si renda conto delle attività illecite*" senza la necessità di essere informato da terzi[66].

---

illecito (nota a trib. roma sez. ix 16 giugno 2011; trib. roma 22 marzo 2011,) in *il Diritto industriale*, 2012, fasc. 1 pag. 84-88.

[61]Art. 16, secondo comma, D. lgs. 70/2003.

[62]Art. 14, comma 3, 15, comma 2, 16, comma 3, D. lgs. 70/2003

[63]Art. 15, Direttiva 2000/31/CE.

[64]Art. 17, D. lgs. 70/2003.

[65]S. SICA, *Le responsabilità civili*, in V. FRANCESCHELLI E. TOSI, a cura di AA.VV, *Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, Milano, 2003, p. 268 ss.

[66]Considerando n. 40, Direttiva 2000/31/CE.

1.4. La protezione dei dati personali e la tutela giurisdizionale del consumatore

In quanto servizio della società dell'informazione, l'*e-commerce* presuppone l'uso e lo scambio di informazioni in rete, in particolare l'uso preponderante di *Internet* fa del controllo delle informazioni immesse nella rete un problema giuridico di importanza rilevante[67]. La tutela dei dati personali o meglio della privacy[68] diventa la soluzione a questo problema. Il bene oggetto di tale disciplina è il "*bene intangibile costituito dai dati personali*"[69].

Le prime leggi in materia di tutela dei dati furono rivolte alle banche dati in ambito di pubblica amministrazione[70]; La prima legge sulla privacy in ambito comunitario è la Convenzione di Strasburgo del 28 gennaio 1981, n. 108, nota come "*Convenzione d'Europa per la protezione delle persone in relazione all'elaborazione automatica dei dati a carattere personale*", che si pone come obbiettivo di garantire il diritto alla salvaguardia dei dati personali di ogni persona fisica, indipendentemente dal territorio della parte aderente.

Una spinta all'introduzione nei Paesi dell'Unione Europea della legge sulla privacy è stata data dal Trattato di Schengen[71] e dalla Direttiva 95/46/CE[72] il cui obbiettivo principale è assicurare la libera circolazione dei dati[73], ovvero la libertà di trattare liberamente in maniera informatica qualsiasi tipo di informazione[74].

---

[67]Cfr. P. PERRI, *Un'introduzione alla information security,* in Ciberspazio e Diritto, 2001, fasc. 3-4 p. 337 ss; Cfr. C. CEVENINI, *Le risorse web di commercio elettronico,* in Ciberspazio e Diritto, 2000, fasc. 1 p. 95 ss.

[68]Cfr. F. RESTA, *Paradigmi giuridici e tecnologia digitale,* in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2003, fasc. 3, p. 579 ss.

[69]R. ZALLONE, *Elementi di diritto dell'informatica: tutela dei dati personali, documento informatico e firma digitale, internet e commercio elettronico,* 2007. Vedi anche, D. MEMMO, *La privacy informatica: linee di un percorso normativo,*in *Contratto e Impresa*, 2000, fasc. 3 p. 1213 ss.

[70]Legge svedese (1973), legge federale tedesca (1978), nonché le leggi francese, danese, ungherese e norvegese degli anni '70.

[71]14 giugno 1985, sancisce la libera circolazione delle persone.

[72]24 ottobre 1995.

[73]Cfr. Considerando 3, 4, 5, 6 Direttiva 95/46/CE

[74]Art. 7, Direttiva 95/46/CE: *Gli Stati membri dispongono che il trattamento di dati personali può essere effettuato soltanto quando: a) la persona interessata ha manifestato il proprio consenso in maniera inequivocabile, oppure b) è necessario all'esecuzione del contratto concluso con la persona interessata o all'esecuzione di misure precontrattuali prese su richiesta di tale persona, oppure c) è necessario per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il responsabile del trattamento, oppure d) è necessario per la salvaguardia dell'interesse vitale della persona*

L'Italia ha emanato la legge del 31 dicembre 1996 n. 675[75] ispirandosi ad essa senza recepirla direttamente, successivamente integrata e modificata per giungere al Testo Unico sulla privacy, c.d. *Codice della privacy*[76], in vigore dal 1° gennaio 2004, il quale oltre ai decreti legislativi, regolamenti e codici deontologici contiene la giurisprudenza del Garante e la direttiva 2002/58/CE relativa "*alla vita privata e alle comunicazioni elettroniche*".

L'art. 1 del Codice della privacy sancisce il diritto alla protezione dei dati personali[77] riservato ad ogni soggetto, sia persona fisica che giuridica. La finalità del decreto è garantire che "*il trattamento dei dati personali si svolga nel rispetto dei diritti e delle libertà fondamentali, nonché della dignità dell'interessato, con particolare riferimento alla riservatezza, all'identità personale e al diritto alla protezione dei dati personali*" in modo da assicurare un elevato livello di tutela, l'efficacia e l'armonizzazione delle norme stesse[78].

Di portata rivoluzionaria[79] è il "*principio di necessità nel trattamento dei dati*" rubricato all'art. 3, che prescrive l'obbligo nei confronti dei soggetti che sviluppano programmi o predispongono sistemi informativi, pertanto non in capo ai titolari del trattamento, di evitare di utilizzare dati personali ed identificativi, ma di servirsi di dati anonimi[80]. Chi intenda trattare i dati deve, secondo il Codice, informare preventivamente la persona, sia fisica che giuridica[81], indicando il motivo per cui intende utilizzare tali dati e le relative modalità di utilizzo[82], ai sensi dell'art. 23 deve inoltre richiedere preventivamente il "*consenso espresso*

---

interessata, oppure e) è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il responsabile del trattamento o il terzo a cui vengono comunicati i dati, oppure f) è necessario per il perseguimento dell'interesse legittimo del responsabile del trattamento oppure del o dei terzi cui vengono comunicati i dati, a condizione che non prevalgano l'interesse o i diritti e le libertà fondamentali della persona interessata, che richiedono tutela ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1.

[75]E.TOSI, *Prime osservazioni sull'applicabilità della disciplina generale della tutela dei dati personali a internet e al commercio elettronico*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 1999, fasc. 3, p. 591-607.

[76]Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003, G.U. 29 luglio 2003.

[77]*"Chiunque ha diritto alla protezione dei dati personali che lo riguardano ".*

[78]Art. 2, D. lgs. 196/2003.

[79]La legge italiana è la prima legge a contenere una previsione normative di questo genere.

[80]*"I sistemi informativi e i programmi informatici sono configurati riducendo al minimo l'utilizzazione di dati personali e di dati identificativi, in modo da escluderne il trattamento quando le finalità perseguite nei singoli casi possono essere realizzate mediante, rispettivamente, dati anonimi od opportune modalità che permettono di identificare l'interessato solo in caso di necessità".*

[81]L'art. 4 del decreto ha posto come oggetto di tutela sia i dati personali di persone fisiche che di "*persone giuridiche, enti o associazioni* " ampliando così l'ambito di tutela della Direttiva comunitaria riservato solo alle persone fisiche.

[82]Art. 7, comma 2, D. lgs. 196/2003.

dell'interessato" ed in forma scritta quando "*riguarda dati sensibili*"[83] salvo i casi previsti dall'art. 24 del suddetto decreto. Stabilisce inoltre il diritto dell'interessato all'accesso dei propri dati ovvero di ottenere "*la conferma dell'esistenza o meno di dati personali che lo riguardano, l'aggiornamento, la rettificazione, ovvero l'integrazione dei dati,la cancellazione o la trasformazione in forma anonima dei dati trattati*" e di opporsi "*per motivi legittimi al trattamento dei dati personali, al trattamento di dati personali che lo riguardano a fini di invio di materiale pubblicitario o di vendita diretta o di comunicazione commerciale*"[84]. Nell'ambito del commercio elettronico dunque è necessario che il *service provider* fornisca agli utenti tutte le necessarie avvertenze in ordine al rispetto delle norme sulla privacy[85], con particolare attenzione a quelle che concernono la necessità di procurarsi l'obbligatorio consenso in ordine alla diffusione di dati personali sensibili[86].

Il consumatore, in quanto parte debole del rapporto, necessita di tutela giuridica[87] anche nell'ambito del commercio elettronico. La direttiva 2000/31/CE al considerando n. 52 specifica che "*l'esercizio effettivo delle libertà del mercato interno rende necessario garantire alle vittime un accesso efficace alla soluzione delle controversie*". La stessa direttiva ha sostenuto la necessità di perseguire forme di tutela appropriate nell'ambito delle attività dei servizi della società dell'informazione, al fine di assicurare rapidi provvedimenti "*atti a porre fine alle violazioni e a impedire ulteriori danni agli interessi di causa*"[88].

Si colloca in questo ambito l'art. 19, D. lgs. 70/2003, il quale prevede al primo

[83]Art. 4, comma 1, lettera d, D. lgs. 196/2003, " *idonei a rilevare l'origine razziale o etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, l'adesione a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonchè i dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale* ".

[84]Art. 7, D. lgs. 196/2003.

[85]Art. 13 D. lgs. 196/2003, " *Informativa. L'interessato o la persona presso la quale sono raccolti I dati personali sono previamente informati oralmente o per iscritto circa: a) le finalità e le modalità del trattamento cui sono destinati i dati; b) la natura obbligatoria o facoltativa del conferimento dei dati; c) le conseguenze di un eventuale rifiuto di rispondere; d) i soggetti o le categorie di soggetti ai quali i dati personali possono essere comunicati o che possono venirne a conoscenza in qualità di responsabili o incaricati, e l'ambito di diffusione dei dati medesimi; e) i diritti di cui all'art 7; f) gli estremi identificativi del titolare e, se designati, del rappresentante nel territorio dello Stato ai sensi dell'art 5 e del responsabile. Quando il titolare ha designato più responsabili è indicato almeno uno di essi, indicando il sito della rete di comunicazione o le modalità attraverso le quali è conoscibile in modo agevole l'elenco aggiornato dei responsabili. Quando è stato designato un responsabile per il riscontro all'interessato in caso di esercizio dei diritti di cui all'articolo 7, è indicato tale responsabile…* " .

[86]Cass., n. 1972/2010, Tribunale di Milano 24 febbraio 2010.

[87]V. VIGORITI, *E-commerce e tutela giurisdizionale*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica* 2001, fasc. 4-5 p. 667 ss.

[88]Art. 18, Direttiva 2000/31/CE.

comma la possibilità di "*adire organi di composizione extragiudiziale che operano anche per via telematica*" in alternativa alla giurisdizione ordinaria[89].

Gli strumenti extragiudiziali di risoluzione delle controversie esprimono la necessità di evitare il lungo iter della giustizia ordinaria per meglio adattarsi alle esigenze di celerità del *web*[90]. Gli organi extragiudiziali sono molteplici[91]: l'arbitrato[92], l'arbitraggio, la perizia contrattuale, la transazione, il negozio di accertamento, la mediazione, la conciliazione sia ordinaria che telematica[93].

Se all'inizio dell'era digitale si poteva ritenere la rete uno spazio giuridico a se stante regolato con propri codici e norme, alle soglie del nuovo millennio "*le leggi degli Stati hanno fatto il loro ingresso a pieno titolo in questo spazio*"[94] non potendo non considerare il *cyberspazio*[95] luogo di importanti interessi economici.

Alle controversie che riguardano il prestatore stabilito si applicano le disposizioni del Regolamento 44/201/CE del 22 dicembre 2000 "*concernente la competenza giurisdizionale, il riconoscimento e l'esecuzione delle decisioni in materia civile e commerciale*"[96]. Presupposto dell'applicazione del regolamento è la nascita di una controversia relativa alla fornitura di servizi della società dell'informazione tra un consumatore e un prestatore stabilito sul territorio italiano ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera *b)* e *c)*[97]. Viene specificato che "*la presenza e l'uso di mezzi tecnici e delle tecnologie necessarie per prestare un servizio non costituiscono di per sé uno stabilimento del prestatore*", al fine di escludere come esercizio di attività economica mediante stabile organizzazione l'attività svolta da soggetti domiciliati o residenti in Italia che tramite collegamenti e *personal computer* collegati in Italia accedono a siti di prestatori stranieri domiciliati su server

[89]F. DANOVI, *La risoluzione stragiudiziale delle controversie*, in V. FRANCESCHINELLI, E. TOSI, *Diritto delle nuove tecnologie*, Milano, 2003, p. 387 ss.

[90]L. MANNA, *La disciplina del commercio elettronico, Composizione delle controversie*, Padova, 2005, p. 245 ss.

[91]c.d. R.A.C., Risoluzione alternativa delle controversie.

[92]Art. 806 e ss. c.p.c.

[93]E. TRIPODI, *I sistemi di conciliazione on line: dalla soluzione delle controversie alla gestione dei rapporti tra imprese e tra imprese e consumatori*, in *Diritto dell'internet*, 2005, fasc. 2 p. 205 ss.

[94]P. CERINA, *Risoluzione giudiziale delle controversie*, in V. FRANCESCHINELLI, E. TOSI, *Diritto delle nuove tecnologie*, Milano, 2003, p. 427 ss.

[95]Prefisso derivante da cibernetica, scienza che studia i sistemi di controllo e regolazione automatica e di trattamento automatico delle informazioni.

[96]Art. 3, comma 3, D.lgs. 70/2003.

[97]Art. 2, comma 1, lettera *b* e *c* , D. lgs. 70/2003 ''*prestatore*'' : la persona fisica o giuridica che presta un servizio della società dell'informazione; ''*prestatore stabilito* '' il prestatore che esercita effettivamente un'attività economica mediante una stabile organizzazione per un tempo indeterminato.

collocati fisicamente all'estero.

Il regolamento 44/2001/CE riformando la convenzione di Bruxelles del 27 settembre 1968 ha fornito una soluzione alle problematiche giurisdizionali del commercio elettronico in ambito comunitario.

Di rilievo sono le disposizioni sulla giurisdizione in generale[98], sul foro contrattuale[99], sulla tutela del consumatore[100].

Il Regolamento comunitario conserva il principio del *forum rei*: "*le persone domiciliate nel territorio di un determinato Stato membro sono convenute, a prescindere dalla loro nazionalità, davanti ai giudici di tale Stato membro*"; dispone poi che "*alle persone che non sono in possesso della cittadinanza dello Stato membro nel quale esse sono domiciliate si applicano le norme sulla competenza vigenti per i cittadini*"[101], quindi per le persone fisiche o giuridiche non domiciliate in uno Stato membro la competenza giurisdizionale è regolata dalle norme vigenti nello Stato medesimo. Ai fini dell'applicazione del presente regolamento il domicilio giuridico è definito come il luogo in cui la persona giuridica ha la sede statutaria, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale[102].

Nel caso di controversia avente per oggetto un contratto l'attore può convenire la controparte davanti al tribunale dello Stato membro nel quale "*l'obbligazione dedotta in giudizio è stata o deve essere eseguita*" si specifica poi che nel caso di compravendita di beni come *forum solutionis* "*il luogo in cui i beni sono stati o avrebbero dovuto essere consegnati in base al contratto*" lo stesso si verifica per la prestazione di servizi "*il luogo in cui i servizi sono stati o avrebbero dovuto essere prestati in base al contratto*"[103]. Il principio del "*forum solutionis*" presuppone prestazioni che si estrinsecano attraverso i tradizionali canali di distribuzione ovvero *off-line*, risulta quindi non applicabile ai contratti conclusi ed eseguiti completamente *on-line*, non è possibile configurare un *locus solutionis* in *Internet* dove i contraenti si incontrano senza sapere nulla della localizzazione fisica dell'altro[104].

---

[98]Sez. 1, Capo II, Regolamento 44/201.
[99] Art. 5, n. 1, Regolamento 44/201.
[100]Sez. 4, Capo II, Regolamento 44/201.
[101]Art. 2, Regolamento 44/201.
[102]Art. 60, comma 1, Regolamento 44/201.
[103]Sez. 2, Capo II, art. 5, comma 1, lettera a) e b), Regolamento 44/201.
[104]M. DE CRISTOFARO, *La tutela giurisdizionale ordinaria nella virtualità del cyberspazio*, in S. AZZALI, a cura di AA.VV. *Trattato di diritto privato, Commercio elettronico*, 2007, p. 278

Il regolamento tuttavia non specifica quale giudice sia competente nel caso in cui i beni o i servizi siano consegnati o prestati in più Stati membri.

Uno dei principali obbiettivi del regolamento comunitario nel riformare la convenzione di Bruxelles è stato quello di ampliare la tutela del consumatore che conclude contratti *on–line* con professionisti stranieri, il legislatore comunitario ha infatti esteso la "*Competenza in materia di contratti conclusi da consumatori*" a tutti i contratti di acquisto di beni o servizi conclusi da un consumatore con prestatore le cui attività commerciali o professionali si svolgano nello Stato membro in cui è domiciliato il consumatore o siano dirette "*con qualsiasi mezzo*" verso tale Stato membro[105]. La specificazione "*con qualsiasi mezzo*" lo rende applicabile al commercio elettronico, pur escludendo la predisposizione di un sito Internet da parte di un imprenditore che "*diriga specificatamente*" la propria attività verso lo Stato del consumatore[106]. Si cerca quindi di valorizzare la natura "*attiva*" o "*passiva*" del sito a seconda che questo permetta di concludere immediatamente contratti virtuali o ne dia informazioni sommarie[107]. Intendendosi che i siti "*passivi*" non siano valido oggetto del contendere nella legge dello Stato in cui sono accessibili[108]. Il concetto di direzione dell'attività verso lo Stato membro di domicilio del consumatore lascia spazio ad incertezze in quanto il professionista può essere indotto ad indicare che i beni o i servizi da lui offerti non siano destinati a consumatori domiciliati in Stati in cui non voglia essere convenuto[109].

L'art. 16 del regolamento comunitario precisa che "*l'azione contro l'altra parte*

[105]Art. 15, comma 1, lettera *c*, Regolamento 44/2001, *" in tutti gli altri casi, qualora il contratto sia stato concluso con una persona le cui attività commerciali o professionali si svolgono nello Stato membro in cui è domiciliato il consumatore o sono dirette, con qualsiasi mezzo, verso tale Stato membro o verso una pluralità di Stati che comprende tale Stato membro, purchè il contratto rientri nell'ambito di dette attività "*.

[106]Dichiarazione di Commissione e Consiglio del 2001, "*al riguardo il Consiglio e la Commissione ricordano che l'applicazione dell'art. 15, paragrafo 1, lettera c) presuppone non soltanto che l'impresa diriga le sue attività verso lo Stato membro in cui è domiciliato il consumatore, o verso una pluralità di Stati che comprende tale Stato membro, ma anche che il contratto sia stato concluso nell'ambito di dette attività. Detta disposizione riguarda diversi metodi di vendita, fra cui i contratti conclusi a distanza via Internet. Il Consiglio e la Commissione sottolineano pertanto che la mera accessibilità di un dato sito Internet non è sufficiente ai fini dell'applicabilità dell'art. 15: occorre che il sito medesimo inviti a concludere contratti a distanza e che un contratto sia stato effettivamente concluso a distanza, con qualsiasi mezzo. In quest'ambito, la lingua o la valuta caratteristica del sito Internet non costituisce un elemento pertinente* ".

[107]Cfr. M. DE CRISTOFARO, *La tutela giurisdizionale ordinaria nella virtualità del cyberspazio*, in S. AZZALI, a cura di AA.VV. *Trattato di diritto privato, Commercio elettronico,* 2007, p. 280 ss.

[108]U. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico*, Milano, 2001, p. 208 ss.

[109]F. DELFINI, *Trattato di diritto dell'economia. Il commercio elettronico*, 2004, p. 220 ss.

del contratto può essere proposta o davanti ai giudici dello Stato membro nel cui territorio è domiciliata tale parte, o davanti ai giudici del luogo in cui è domiciliato il consumatore" il consumatore può quindi ricorrere in giudizio davanti ai giudici più vicini al proprio domicilio. Facoltà non prevista per l'operatore economico professionale il quale può citare in giudizio il consumatore solo dinanzi ai giudici dello Stato di domicilio di quest'ultimo[110].

Per quanto riguarda gli illeciti perpetrati tramite *Internet* idonei a causare conseguenze lesive in una molteplicità di luoghi, la Corte di giustizia in sede di applicazione della Convenzione Di Bruxelles in tema di diffamazione ha ammesso la competenza giurisdizionale concorrente dei giudici di tutti gli Stati in cui è stata diffusa la pubblicazione illecita, con il limite dei soli danni prodotti nel territorio dello Stato e assegna ai giudici dello Stato di domicilio del convenuto potestà cognitoria piena[111].

[110]Art. 16, comma 2, Reg. 44/2001/CE.

[111]MARI, *Il diritto processuale civile della Convenzione di Bruxelles, I, Il sistema della competenza*, Padova, 1999, p. 403 ss.

CAPITOLO 2

FISCALITÀ DIRETTA E COMMERCIO ELETTRONICO

SOMMARIO: 2.1. Gli orientamenti delle organizzazioni internazionali nello studio degli aspetti fiscali del commercio elettronico. - 2.2. Nozione e ratio della stabile organizzazione nel modello OCSE. - 2.3. La stabile organizzazione nella normativa italiana. - 2.4. Sito *web*, *Server* e *Provider.* - 2.5. I prezzi di trasferimento nelle attività infragruppo. - 2.6. La tassazione delle *royalties.*

2.1. Gli orientamenti delle organizzazioni internazionali nello studio degli aspetti fiscali del commercio elettronico

Il commercio elettronico e i suoi aspetti di dematerializzazione e delocalizzazione mettono in discussione le categorie tradizionali del commercio[1]. La trans-nazionalità che caratterizza il *cyberspazio*[2] rende difficile rintracciare le fattispecie produttive del reddito in quanto il commercio elettronico "*consente di svolgere transazioni transfrontaliere prescindendo da quegli elementi materiali (il bene oggetto della transazione e il luogo ove è svolta l'attività) che nel commercio tradizionale permettono di creare un genuine link tra l'attività produttiva di reddito e il territorio. Il problema fondamentale si pone con riferimento a come possa esplicarsi la sovranità fiscale nei confronti di coloro, residenti e non residenti nello Stato detentore della suddetta potestà, i quali esercitino una*

[1]E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, fasc. 6 p. 595-607.

[2]Al riguardo L. HINNEKENS osserva "*Il cyberspazio non è un regno extraterrestre; è il territorio di uno o più Stati. Il problema sta nel fatto che il Paese in cui avviene il commercio elettronico spesso è difficile da individuare con precisione e può essere facilmente spostato altrove nel mondo e anche nel fatto che gli utili attribuibili a quel territorio non possono essere individuati con facilità… ciò spiega perché il nuovo modo di fare affari mette in crisi i paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti in buona fede"*, in *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, p. 9 ss.

qualsiasi attività produttrice di reddito attraverso la rete"[3].

Il dibattito interessa anche i principali organismi internazionali, in particolare si sono occupati degli aspetti fiscali del commercio elettronico[4]: l'*OCSE, Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico*; l'Unione Europea; e il *WTO, World Trade Organization.*

L'*OCSE,* fin dal 1997 ha cercato di fissare dei principi tesi ad assicurare l'efficacia della legislazione fiscale al fine di favorire la crescita e la diffusione del commercio elettronico e lo ha fatto tramite tre importanti conferenze internazionali. La prima, conferenza di Turku ("*Dismantling the Barriers to Global Electronic commerce*")[5], ha gettato le basi per lo studio degli aspetti fiscali del commercio elettronico, sottolineando l'importanza della collaborazione tra gli Stati in modo da sviluppare strategie fiscali uniformi e la fiducia dei consumatori[6]. Ha inoltre identificato le aree di maggior criticità e le organizzazioni preposte a tali problematiche, investendo il *CFA, Comitato per gli Affari Fiscali*, del compito di verificare l'applicabilità al commercio elettronico dei sistemi fiscali vigenti, di promuovere la neutralità fiscale in modo da rendere possibile un'equa distribuzione dell'imposizione fiscale e favorire l'utilizzo delle nuove tecnologie da parte delle Amministrazioni fiscali.

La seconda, conferenza di Ottawa[7] ("*A Bordless World-Realising the Potential of Global Electronic Commerce*")a cui hanno partecipato oltre alle organizzazioni internazionali, le imprese, i sindacati e le organizzazioni dei consumatori, ha sancito l'applicazione al commercio elettronico dei principi fiscali generalmente accettati. Il *Comitato per gli Affari Fiscali,* a tal proposito, ha fissato cinque principi a cui fare necessariamente riferimento per ogni intervento normativo in materia[8]: *a) neutralità*: la tassazione deve consentire il medesimo carico fiscale sia

---

[3]G. CORASANITI, *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, fasc. 4 p. 607 - 630.

[4]Vedi anche F. SANTORO, *Il commercio elettronico aspetti fiscali e giuridici,* 2002; M. A. GALEOTTI FIORI *Commercio elettronico e Fisco,* Torino, 2002.

[5]OECD, 19-21 novembre 1997, Finlandia.

[6]G. MAISTO, *Le prime riflessioni dell'ocse sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, fasc. 1 p. 47-57.

[7]OECD, 7-9 ottobre 1998, Canada.

[8]Par. 4, *Electronic commerce: Taxation Framework Conditions*, CFA, 30 giugno 1998, Parigi, "*Neutrality (i) Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation. Efficiency (ii) Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible. Certainty and simplicity (iii) The tax rules should be clear and simple to understand so*

nel commercio tradizionale che in quello elettronico a prescindere dal mezzo di comunicazione utilizzato; *b) efficienza*: l'adempimento degli obblighi tributari deve essere realizzato attraverso la minimizzazione dei costi supportati dal contribuente per mezzo dell'informatizzazione dei servizi fiscali; *c) certezza e semplicità*: la comprensione della norma da parte del contribuente deve essere realizzata dalla chiarezza e semplicità della stessa; *d) eguaglianza*: la tassazione deve garantire il corretto ammontare di gettito nel periodo di riferimento; *e) flessibilità*: la normativa fiscale nell'ambito del commercio elettronico deve essere strutturata in modo da garantire il rapido adeguamento alle nuove realtà tecnologiche. In questa occasione il *CFA* ha affrontato la necessità di applicare il concetto di stabile organizzazione all'*e-commerce*, che lo ha portato ad approvare il 22 dicembre 2000 un documento dal titolo "*Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce. Changes to the commentary on article 5*"[9], il quale ha introdotto 10 paragrafi al Commentario sull'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni[10].

Alla fine della Conferenza di Ottawa il *Working Party* n. 9 dell'OCSE ha definito un programma di lavoro sugli aspetti della fiscalità indiretta nel commercio elettronico, affidando ad un sottogruppo , il *sub-group on electronic commerce*, lo studio delle problematiche in oggetto, il quale ha presentato al *CFA* un rapporto[11] che analizza in particolare: la concreta applicazione del principio di tassazione nel luogo di consumo, l'analisi delle diverse strutture tecnico amministrative disponibili al fine di garantire efficienti meccanismi di prelievo del gettito, la necessità di un coordinamento internazionale.

La terza riunione congiunta tra l'OCSE e l'organismo internazionale di tutela del consumatore, "*OECD/ICPEN Joint Meeting on Electronic Commerce*"[12], ha ribadito l'importanza di un intervento globale nel campo della tassazione dell'*e-*

that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted. Effectiveness and Fairness (iv) Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised while keeping counter-acting measures proportionate to the risks involved. Flexibility (v) The systems for the taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments".

[9]Cfr. C. GALLI, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, fasc. 4 pag. 113-132, il documento è stato approvato in seguito all'elaborazione di due documenti: il primo nell'ottobre 1999, proponeva l'aggiunta di sette paragrafi al Commentario; il secondo, pubblicato nel marzo del 2000 ne conteneva quindici.

[10]Cfr. R. PAPOTTI, *Ancora sulle proposte di modifica al commentario ufficiale alla convenzione-tipo dell'OCSE*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, fasc. 11, p. 201-217.

[11]*Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce*, Working Party n. 9, febbraio 2001.

[12]1 aprile 2009, Parigi.

commerce, al fine di rendere *Internet* una *tax neutral zone*, osservando che *"the cyberspace should not become the tax haven of the new millenium"*; i governi, le imprese e i consumatori condividono il comune interesse che le regole realizzate per il commercio elettronico siano chiare, prevedibili e coerenti ma soprattutto simili a quelle pensare per il commercio tradizionale.

Anche il *WTO, World Trade Organization*, ha fissato un programma di lavoro[13] al fine di esaminare le implicazioni economiche e finanziarie del commercio elettronico, stabilendo innanzitutto che i *"members will continue their current practice of not imposing customs duties on electronic transmission"*.

La Commissione Europea al pari dell'OCSE sostiene che le norme sul commercio elettronico debbano consentire la sicurezza delle transazioni; sono pertanto necessari meccanismi che consentano un'adeguata identificazione degli operatori, l'integrità delle informazioni fornite e l'affidabilità dei pagamenti, e allo stesso tempo che tali norme non causino distorsioni al funzionamento del mercato unico; in ambito tributario ha affermato che il commercio elettronico è *"a pieno titolo soggetto IVA"*.

La comunicazione COM (98) 374[14] ha sancito le linee guida per l'imposizione indiretta nel commercio elettronico, in particolare ha stabilito il divieto di istituire imposte nuove per tale tipo di attività, ma l'adeguamento di quelle già esistenti e l'inquadramento ai fini Iva delle transazioni elettroniche nelle prestazioni di servizi[15]. Successivamente la Commissione Europea, al fine di eliminare la posizione di svantaggio delle imprese europee ha fissato l'imposizione ad Iva delle attività di commercio elettronico usufruite nel territorio comunitario, indipendentemente dal luogo di origine e la non imposizione delle stesse se prestate da operatori comunitari nei confronti di soggetti extracomunitari al fine di far coincidere il luogo di tassazione con quello in cui avviene il consumo del bene o il servizio ceduto. Questo ha portato all'approvazione della direttiva comunitaria 2002/38/CE, riguardante il regime particolare dei servizi prestati tramite mezzi elettronici, e la direttiva 2001/115/Ce, confluite nella direttiva comunitaria 2006/112/CE che ha riformulato la normativa comunitaria sull'imposta sul valore

[13] *Work programme on electronic commerce*, 25 settembre 1998.

[14] *Commissione Europea, comunicazione COM (98) 374, " Commercio elettronico e tassazione indiretta ", 17 giugno 1998, approvata il 6 luglio dal Consiglio Ecofin.*

[15] *"un'operazione il cui risultato è che un prodotto viene messo a disposizione del destinatario in forma digitale per il tramite di una rete elettronica va trattata, ai fini Iva, come una prestazione di servizi"*, COM (98) 374.

aggiunto. L'obbiettivo è stato quello di creare un sistema fiscale elastico che possa adattarsi al ritmo evolutivo delle transazioni in rete. Infatti la stessa Commissione Europea ha fatto notare che la legislazione IVA rappresenta "*uno dei principali ostacoli allo sviluppo dello specifico sistema di vendita di servizi internazionali tra imprese e consumatori finali*"[16]. Infine la direttiva 2008/8/CE ha fatto chiarezza sui servizi inclusi ed esclusi nel commercio elettronico e ha esteso le regole previste per gli operatori extracomunitari ai soggetti comunitari, c.d. "*regime speciale*".

Infine la Commissione Europea con *"Un'agenda digitale Europea"* [17]ha ribadito l'importanza del mezzo elettronico sostenendo che "*lo scopo generale dell'agenda digitale europea è ottenere vantaggi socioeconomici sostenibili grazie a un mercato digitale unico basato su internet veloce e superveloce e su applicazioni interoperabili"*, al fine di creare "*un mercato digitale unico e dinamico"*, favorire le transazioni *online* e transfrontaliere, aumentare la fiducia e la sicurezza nel loro utilizzo, promuovendo la diffusione di un collegamento Internet veloce e migliorando l'alfabetizzazione e le competenze digitali degli utenti.

[16]Commissione Europea, comunicazione COM (2009) 557, " *Commercio elettronico transfrontaliero tra le imprese e i consumatori nell'Unione Europea* ", 22 ottobre 2009.
[17]Commissione Europea, comunicazione COM(2010) 245, Bruxelles, 26 agosto 2010.

2.2. Nozione e ratio della stabile organizzazione nel modello OCSE

Nell'ordinamento tributario il concetto di stabile organizzazione *''rende possibile e attuabile il prelievo coattivo dell'imposta ''*[18] in quanto in presenza di redditi transnazionali legittima la tassazione del reddito prodotto nello Stato della fonte.

In ambito internazionale, uno stesso reddito o bene può essere tassato in più Stati. Questo si verifica poichè in quasi tutti gli ordinamenti giuridici la tassazione del soggetto residente o non residente segue i principi di personalità e di territorialità. Il primo è definito "*criterio di tassazione dell'utile mondiale, worldwide taxation principle"* e stabilisce la potestà impositiva dello Stato su tutti i redditi del soggetto residente ovunque prodotti; il secondo è definito "*criterio di tassazione territoriale, source based taxation"* e stabilisce la potestà impositiva dello Stato sul reddito prodotto nello Stato stesso, indipendente dalla residenza del soggetto sottoposto a tassazione. Le convenzioni internazionali contro la doppia imposizione mirano ad eliminare la doppia imposizione internazionale giuridica[19] ovvero la tassazione dello stesso reddito di un soggetto in due Stati diversi.

L'istituto della stabile organizzazione identifica i soggetti a cui applicare la tassazione al fine di eliminare i conflitti impositivi tra Stati[20]. Infatti le convenzioni internazionali normalmente prevedono la tassazione del reddito di un'impresa non residente solo se prodotto per mezzo di stabile organizzazione dell'impresa stessa nel territorio dello Stato. Tali convenzioni tra Stati si rifanno al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE[21], che all'art. 7 stabilisce "*gli utili di un'impresa di un Stato contraente sono imponibili solo 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 "*[22]. Al fine di identificare il concetto di stabile

[18]G. GIANOLA, *L'interpretazione del diritto tributario: la succursale e la stabile organizzazione nell'ordine nazionale e internazionale*, Padova, 1999, pag. 120 e ss.

[19]L. TOSI, R. BAGGIO, per doppia imposizione internazionale economica si intende invece "*quando uno stesso reddito viene tassato da due Stati diversi in capo a due soggetti diversi", Lineamenti di diritto tributario internazionale,* 2011, pag. 11

[20]Cfr. Par. 1, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE *'' The main purpose of the concepì of a permanent establishment is to determine the right of a Contracting State to tax the profits of an enterprise of the other Contracting State ''*.

[21]OECD, *'' Model Tax Convention on Income and on Capital ''*, 22 Luglio 2010.

[22]Art. 7, paragrafo 1, Modello di Convenzione OCSE "*Profits of an enterprise of a Contracting*

organizzazione il Modello di Convenzione OCSE all'art. 5 la definisce come una "*sede fissa d' affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività* "[23]. Per meglio definire i requisiti in presenza dei quali un'impresa presente in uno Stato contraente possa definirsi " *permanent establishment* " di un soggetto giuridico residente in un altro Stato contraente il Modello di Convenzione OCSE stabilisce delle *positive* and *negative lists*[24].

È considerata stabile organizzazione: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera, una cava o un altro luogo di estrazione di risorse naturali, un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata supera i dodici mesi[25]. Essa è definita dalla dottrina stabile organizzazione "*materiale*", al fine di distinguerla dalla stabile organizzazione "*personale*" che prevede l'esercizio dell'attività attraverso un rappresentante, senza l'utilizzo di mezzi materiali organizzati direttamente dal soggetto economico[26].

Nella *positive list* rientrano: la *sede di direzione*, che rappresenta "*il luogo in cui vengono svolte attività di direzione di parte o dell'insieme delle attività dell'impresa*"[27] (si identifica, in molti casi, con la "*sede effettiva*" in cui si svolge l'attività direzionale ed organizzativa che non sempre coincide con la sede legale della stessa)[28]; la *succursale*, che in quanto sede secondaria dell'impresa rappresenta una sua dipendenza, e per essere considerata stabile organizzazione della stessa deve disporre di poteri di rappresentanza e autonomia di gestione;

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".

[23]Art. 5, paragrafo 1, Modello di Convenzione OCSE " *For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on* ".

[24]P. VALENTE, *Modello OCSE il distributore è stabile organizzazione personale?*,in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2/2012, p. 39 ss; Cfr. P. VALENTE, " *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni* ", Milano 2012.

[25]Art. 5, paragrafi 2, 3, Modello di Convenzione OCSE "*The term "permanent establishment" includes especially: a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.* ".

[26]A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione nel nuovo modello OCSE*, in *Corriere tributario*, 2006, fasc. 2 p. 109-114. Vedi anche A. LOVISOLO, *Profili evolutivi della «stabile organizzazione» nel diritto interno e convenzionale*, in *Corriere tributario*, 2004, fasc. 35 p. 2739-2743.

[27]M. DEL GIUDICE, *La stabile organizzazione: la nozione di stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle convenzioni stipulate dall'Italia*, in *Il Fisco*, 2008, n. 45, p. 8028 ss.

[28]G. BORIO, *La tassazione della stabile organizzazione nel modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 2003, pp. 4403 ss.

l'ufficio, che rappresenta un'articolazione interna dell'impresa volto ad eseguire una specifica attività di quest'ultima, come ad esempio l'ufficio di rappresentanza, l'ufficio di corrispondenza, l'ufficio legale, l'ufficio di pubblicità (l'attività svolta determina la presenza o meno di stabile organizzazione, se questa è meramente ausiliare dell'impresa stessa non può essere considerato stabile organizzazione); *l'officina* e *il laboratorio*, i quali, in quanto luoghi di trasformazione e produzione di beni, identificano facilmente il concetto di stabile organizzazione; lo stesso può dirsi per quanto riguarda i *luoghi di estrazione* delle risorse naturali, tuttavia il commentario include "*qualsiasi luogo di estrazione sia per terra che per mare"*, pertanto nel caso della piattaforma galleggiante, che opera l'estrazione di petrolio o di gas naturale in modo non temporaneo, configura una installazione fissa e quindi una stabile organizzazione della casa madre anche se è collegata al fondo marino con semplici supporti o ancorata[29]; il *cantiere di costruzione*, che oltre alla costruzione di fabbricati include la costruzione di strade, ponti, canali, i lavori di sterro o di terrazzamento, la messa in opera di condotte e le relative opere di demolizione e rimozione delle macerie, e il *cantiere di montaggio* che include, oltre alle installazioni collegate ad un cantiere di costruzione, l'installazione di nuovi equipaggiamenti, nuove attrezzature, l'assemblaggio di elementi prefabbricati come ponteggi o parti di oggetti mobili per la produzione di auto, aeromobili ecc.[30], configurano stabili organizzazioni se la durata di permanenza supera i dodici mesi applicata singolarmente a ciascun cantiere, poichè ogni unità è considerata indipendente dalle altre e non è previsto il cumulo di tempo trascorso in altri cantieri[31].

Dall'analisi svolta i criteri che identificano la stabile organizzazione materiale sono: a) *sede d'affari*, costituita dalla presenza fisica di locali, immobili, macchinari, impianti, attrezzature per lo svolgimento dell'attività d'impresa;

b) *fissità della struttura* sia dal punto di vista temporale, sia dal punto di vista spaziale, è necessario che il luogo sia localizzato geograficamente in un unico posto anche se l'attività economica viene svolta in più luoghi[32]; c) *diritto all'uso*

[29]Cfr. par. 20, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE.

[30]Par. 17, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE.

[31]Par. 18, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE, " *The twelve month test applies to each individual site or project. In determining how long the site or project has existed, no account should be taken of the time previuosly spent by the contractor concerned on other sites or projects which are totally unconnected with it.*."

[32]Par. 5, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE " *According to the definition the place of business has to be a fixed one. Thus in the normal way there as to be a link between the*

della sede d'affari, ovvero la proprietà, l'affitto o altro diritto che ne consenta l'utilizzo, tuttavia è sufficiente che l'impresa disponga di un certo spazio per lo svolgimento della propria attività, indipendentemente dal titolo giuridico che lo legittima[33]; d) *svolgimento* di *un'attività economica*, la quale deve qualificarsi come essenziale e significativa rispetto all'attività commerciale svolta dall'impresa[34], anche se non produttiva in per se stessa[35] e deve essere svolta "*per mezzo"* della sede d'affari[36]; e) *criterio temporale*, fa riferimento alla durata di utilizzo della sede d'affari, anche se non è necessario che sia ininterrotto[37]. Il fatto che produca reddito in modo autonomo dalla casa madre è stato definito da alcuni autori carattere tipico della stabile organizzazione anche se il Commentario OCSE non precisa nulla al riguardo[38].

Il *Working Party* dell'OCSE ha pubblicato un *Discussion Draft*[39], contenente proposte di modifica e chiarimenti, uno dei quali si occupa di chiarire il concetto di "*at disposal"* di una società estera, ovvero quando un determinato spazio fisico possa essere considerato effettivamente a disposizione. Il *Discussion Draft* non ritiene possa configurare stabile organizzazione materiale un *manufacturer* che produce sotto la direzione di un *principal*[40], in quanto il termine "*at disposal"* va riferito ad un'impresa che fa riferimento ad uno spazio fisico utilizzato in maniera stabile; la sola responsabilità civile derivante da un contratto di subfornitura o di prestazione di servizi non rappresenta uno spazio fisico idoneo a rappresentare una stabile organizzazione materiale, in quanto il *subcontractor* non dispone di

place of business and a specific geographical point.."

[33]Par. 4.1, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE, " *the mere fact an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is use for business activities is sufficient to costitute a place of business. No formal right to use that place is therefore required. Thus, for instance, a permanent establishment could exist where an enterprise illegally occupied a certain location where it carried on its business* ".

[34]Cfr. par. 24, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE.

[35]Par. 3, Commentario all'art. 5. Modello di convenzione OCSE, "..*Whithin the framework of a well-run business organization it is surely axiomatic to assume that each part contributes to the productivity of the whole* ", in quanto in un'impresa industriale ben amministrata è possibile che ciascun elemento in cui questa si articola contribuisca alla produttività dell'insieme.

[36]Par. 4.6, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE, " *The words "through with" must be given a wide meaning so as to apply to any situation where business activities are carried on at a particular location that is at disposal of the enterprise for that purpose..*"

[37]Par. 7, Commentario all'art. 5, Modello di convenzione OCSE, " *...the activity need not to be permanent in the sense that there is no interruption of operation, but operations must be carried out on a regular basis*".

[38]A. LOVISOLO, *L'evoluzione della definizione di «stabile organizzazione»*, in *Corriere tributario*, 2004, fasc. 34 pag. 2655-2660.

[39]OECD, *Interpretation and Application of artiche 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention, Paris*, 12 Ottobre 2011.

[40]D. AVOLIO P. RUGGIERO, *Le proposte di modifica al commentario Ocse sulla stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 2012, fasc. 15 p. 1112-1118.

uno spazio fisico effettivamente a sua disposizione[41].

La *negative list*[42] comprende: un'istallazione[43] utilizzata ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di merci dell'impresa stessa, l'immagazzinamento di merci dell'impresa al fine di deposito, esposizione, consegna o trasformazione da parte di un'altra impresa e la successiva vendita delle stesse al termine dell'esposizione o deposito[44], la sede d'affari che meramente raccoglie informazioni, acquista merci, svolge attività preparatorie o ausiliarie per l'impresa, qualsiasi combinazione delle attività precedentemente descritte. Secondo il Commentario OCSE il carattere preparatorio o ausiliario si verifica quando la sede d'affari svolge la sua attività esclusivamente al servizio della casa madre e l'attività svolta non rappresenta un'attività essenziale e significativa della stessa[45]. In ogni caso l'onere della prova spetta all'impresa estera.

Con riguardo alla stabile organizzazione personale, "*agent clause",* è necessario distinguere tra agenti dipendenti e agenti indipendenti. Secondo il Modello di convenzione OCSE "*quando una persona – diversa da un agente che goda di uno status indipendente…- agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla*

[41]Par. 10 OECD, *Discussion Draft*, "*Where en enterprise does not have a right to be present at a location and in fact, does not use the location itself, that location is clearly not at the disposal of the enterprise".. "If a mere civil law responsibility would be sufficient to create a permanent establishment, the concept would become so diluted as to be virtually useless".*

[42]Art. 5, paragrafo 4, Modello di Convenzione OCSE, "*Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.*"

[43]P. MANDARINO, *I confini tra stabile organizzazione e installazioni ai fini del deposito, esposizione o consegna di merci, alla luce del Modello OCSE e della normativa domestica,in Il Fisco, 2007, pp. 5036 ss.*

[44]Paragrafo 29, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE, " *If a fixed place of business under paragraph 4 is deemed not to be a permanent establishment, this exception applies likewise to the disposal of movable property forming part of the business property of the place of business at the termination of the enterprise's activity in such installation..*"

[45]Cfr. Paragrafo 23, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE.

suddetta persona per l'impresa a meno che l'attività di detta persona sia limitata ad attività di carattere preparatorio e ausiliario che, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non farebbero di tale sede fissa di affari una stabile organizzazione.'"[46]. L'agente dipendente, persona fisica o persona giuridica, è stabile organizzazione dell'impresa quando opera in nome dell'impresa estera e dispone del potere di concludere contratti in nome dell'impresa[47]. L'autorità di concludere contratti deve riguardare l'attività commerciale dell'impresa e deve essere svolta in modo abituale; anche in questo caso le attività svolte devono essere diverse da quelle a carattere preparatorio e ausiliario[48].

Al contrario, non costituisce stabile organizzazione l'agente indipendente. Il Modello di convenzione OCSE infatti precisa: "*non si considera che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato contraente per il solo fatto che essa esercita in detto 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*"[49]. Affinchè l'agente possa considerarsi indipendente è necessario che l'indipendenza si configuri sia in ambito giuridico che economico e che lo stesso operi nell'ambito della propria attività[50]. È inoltre necessario che il controllo e le istruzioni impartite dalla casa madre non obblighino in modo vincolante l'agente, e che il rischio imprenditoriale incomba sull'agente e non sull'impresa stessa[51]. Spesso si fa riferimento al numero di preponenti, infatti se un agente svolge la sua attività per un unico preponente e per tutto il periodo in

[46]Art. 5, paragrafo 5, Modello di convenzione OCSE "*Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph."*

[47]Cfr. Par. 32, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE.

[48]Par. 33, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE, " *The autority to conclude contrats must cover contracts relating to operations which constitute the business proper of the enterprise*"..."*Moreover the authority has to be habitually exercised in the other State..* ".

[49]Art. 5, paragrafo 6, Modello di Convenzione OCSE, "*An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business* ".

[50]Par. 37, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE, " *A person will come within the scope of paragraph 6, i.e. he will not constitute a permanent establishment of the enterprise on whose behalf he acts only if: a) he is independent of the enterprise both legally and economically, and b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise* ".

[51]Cfr. Par. 38, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE.

cui esercita la propria attività, questo può costituire un elemento di definizione di stabile organizzazione[52]. Tuttavia, fondamentale al fine di stabilire l'indipendenza dell'agente, è che questo svolga la propria ordinaria attività, di conseguenza non potrà considerarsi indipendente se svolge in luogo dell'impresa attività che riguardano la sfera operativa della stessa.

Per quanto riguarda le società consociate ovvero società partecipate totalmente o parzialmente da altro soggetto societario, "*il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli o sia controllata da una società residente dell'altro Stato contraente ovvero svolga la propria attività in questo altro Stato (sia per mezzo di stabile organizzazione oppure no) non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra*"[53]. La norma si fonda sul fatto che la società figlia, dal punto di vista fiscale, è un soggetto giuridico indipendente[54], il principio vale sia in caso di controllo della società madre, sia in caso di controllo da parte della società figlia nei confronti della madre. Anche in questo caso, tuttavia, se la consociata, sia società madre o figlia, è agente dipendente in quanto conclude abitualmente contratti in favore della società madre o figlia, sarà da considerarsi stabile organizzazione personale[55]. Lo stesso può dirsi in caso di stabile organizzazione materiale quando ad esempio una società controllante ha a disposizione locali o immobili, quindi una sede fissa d'affari, e svolge tramite questi attività commerciale dei propri prodotti.

Verificata la presenza di una stabile organizzazione in uno Stato contraente, quest'ultimo è legittimato al prelievo dell'imposta sugli utili riferibili alla stabile organizzazione dell'impresa (c.d. *forza di attrazione limitata o riserva della*

[52]Cfr. Art. 5, paragrafo 7, Modello di convenzione ONU.

[53]Art.. 5, paragrafo 7, Modello di convenzione OCSE, *''The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other ''*.

[54]Al riguardo A. LOVISOLO osserva "*l'esistenza di una società figlia residente nello Stato, costituendo, essa stessa, autonomo centro di imputazione di relazioni giuridiche …precluda, in via di principio, ogni diretto riferimento alla società madre non residente. D'altronde il semplice possesso di partecipazioni non è, di per se stesso, qualificabile attività imprenditoriale autonoma ed idonea , da sola, a generare reddito d'impresa.",* in *Profili evolutivi della «stabile organizzazione» nel diritto interno e convenzionale, in Corriere tributario,* 2004, fasc. 35 p. 2740.

[55]Par. 41, Commentario all'art. 5, Modello di Convenzione OCSE, "*however, a subsidiary company will constitute a permanent establishment for its parent company under the same condition stipulated in paragraph 5 as are valid for any unrelated company, i.e. if it cannot be regarded as an independent in the meaning of paragraph 6, and if it has and habitually exercises an authority ti conclude contracts in the name of the parent company*".

stabile organizzazione).

Al pari del concetto di stabile organizzazione risulta centrale il concetto di residenza fiscale al fine di evitare una doppia imposizione sia nello Stato della fonte che in quello di residenza[56].

Il concetto di residenza fiscale nel Modello di convenzione OCSE è affrontato all'art 4 in cui si specifica che "*qualora un soggetto diverso da una persona fisica sia residente di entrambi gli Stati contraenti, sarà considerato residente solo dello Stato in cui è posto il luogo di direzione effettiva "*"[57]. Il luogo di direzione effettiva, "*place of effective management"*, è il luogo in cui sono prese le più importanti decisioni di gestione e quelle commerciali necessarie per l'andamento dell'ente nel suo complesso[58], ovvero il luogo in cui si trova la "*mente"* dell'impresa che adotta le decisioni societarie più importanti[59].

In caso di doppia residenza di persone fisiche il Modello sempre all'art. 4 individua innumerevoli alternative a cui fare riferimento[60], si è parlato in dottrina di sproporzione tra "*tie breaker rules*" della residenza di persone fisiche e di persone giuridiche[61].

---

[56]Vedi V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, 2009.

[57]Art. 4, par. 3, Modello di convenzione OCSE, *" where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated "*.

[58]Par. 24, Commentario all'art. 4, Modello di convenzione OCSE, *" The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstancesmust be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any once time "*.

[59]G. MOSCHETTI, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 2 p. 245- 276.

[60]Art. 4, par. 2, Modello di convenzione OCSE, *" where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests); b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national; d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement "*.

[61]Cfr. G. BORIO, *La tassazione dei non residenti*, 1996.

2.3. La stabile organizzazione nella normativa italiana

In ambito nazionale, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, *IRPEF*, e delle società, *IRES*, segue per i soggetti residenti il "*criterio di tassazione dell'utile mondiale, worldwide taxation principle"* (l'imposta si applica su "*tutti i redditi posseduti"* dal soggetto passivo); per i soggetti non residenti il "*criterio di tassazione territoriale, source based taxation"* (i redditi rientranti nella base imponibile sono costituiti "*soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*")[62].
Per le persone fisiche la residenza fiscale si configura quando le stesse "*per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*"[63]; per le società, sia di persone che di capitali, è prevista quando "*per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*"[64] , la normativa stabilisce inoltre che in mancanza di tali requisiti "*l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata'"*[65].
Per i soggetti non residenti affinchè un reddito sia considerato "*prodotto nel territorio dello Stato"* è necessario che questo configuri un collegamento con il territorio nazionale. A tal fine l'art. 23 Tuir stabilisce criteri di collegamento differenti a seconda del tipo di reddito[66]; in particolare in ambito IRPEF la norma

[62]Art. 3, comma 1, *Testo unico delle imposte sui redditi, TUIR*, D.p.r. 22 dicembre 1986 n. 917. Aggiornato dal D. lgs. 344/2003, in vigore dal 1° gennaio 2004.
[63]Art. 2, comma 2, Tuir.
[64]Art. 5, comma 3, lettera *d)*, Tuir; art. 73, comma 3, Tuir.
[65]Art. 5, comma 3, lettera *d)*, Tuir; art. 73, comma 5, Tuir.
[66]Art. 23 Tuir, " *1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato: a) i redditi fondiari; b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali; c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50; d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato; e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni; f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonchè le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione: 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonchè da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da*

stabilisce che il reddito d'impresa è considerato prodotto nel territorio nazionale se l'esercizio dell'attività avviene mediate stabile organizzazione nel territorio stesso[67]; lo stesso criterio è richiamato in ambito IRES ai sensi degli art. 151 e 153[68] dello stesso Testo Unico. Anche in Italia, dunque, la stabile organizzazione è considerata "*elemento che concorre alla localizzazione di taluni redditi*", in cui la funzione di localizzazione territoriale viene esperita mediante "*la valorizzazione della stabile organizzazione all'interno della fattispecie di collegamento con lo Stato italiano*". Tale valorizzazione assume consistenza per i redditi d'impresa in quanto l'esistenza della stabile organizzazione in Italia e lo svolgimento tramite essa dell'attività d'impresa configurano gli elementi della fattispecie di collegamento, diversamente accade per i redditi di capitale e le altre fattispecie reddituali poiché la stabile organizzazione italiana rileva, in funzione di localizzazione territoriale, in quanto soggetto erogatore di tali redditi[69]. Il criterio della localizzazione in funzione del soggetto erogatore del reddito non pare, secondo alcuni[70] che possa legittimare l'esistenza di un collegamento con il nostro ordinamento tale da giustificare il prelievo impositivo. Invero, la tassazione della società estera, che svolge attività in Italia per il tramite di stabile organizzazione, è giustificata dal fatto che "l*a società estera si avvale, o comunque, ha la possibilità*

---

depositi e conti correnti; 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati; g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.
2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e]) del comma 1 dell'articolo 16; b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47; 78 c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonchè di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale,commerciale o scientifico; d) i compensi corrisposti ad imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato".

[67]Vedi anche P. MARONGIU, *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo testo unico*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2006, fasc. 1 p. 13-24; E. VIAL, *Fiscalità internazionale in pratica* 2011; A. DE LUCA F. RITROVATO, *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in *Il Fisco*, 2004, p. 2122 ss.

[68]Art. 151 e 153, comma 2, Tuir "*Si considerano prodotti nel territorio dello stato i redditi indicati nell'articolo 23, tenendo conto, per i redditi d'impresa, anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorche' non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonchè gli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 e le plusvalenze indicate nell'articolo 23, comma 1, lettera f)*".

[69]E. DELLA VALLE, *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito: profili di diritto interno* 2004.

[70]Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale* 2012.

di avvalersi, dei servizi e delle strutture che lo stato mette a disposizione degli operatori economici e quindi anche di essa società" [71]. Il criterio di localizzazione territoriale rileva anche per i redditi prodotti all'estero mediante stabile organizzazione di un soggetto nazionale. Il legislatore italiano ha infatti previsto un credito d'imposta per tali redditi, ai sensi dell'art. 165[72] del Testo unico. Al fine di determinare in Italia il reddito prodotto dal soggetto non residente, vale anche nel nostro Paese il concetto di "*forza di attrazione della stabile organizzazione*" a cui viene attribuito carattere "*pieno*"[73] in quanto, per il reddito complessivo di società ed enti non residenti che svolgono attività commerciali per mezzo di stabile organizzazione in Italia, la forza di attrazione opera in ambito qualificatorio trasformando in redditi d'impresa redditi che in assenza di stabile organizzazione verrebbero qualificati in altre categorie. L'art. 152, comma 1, prevede infatti che "*per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, eccettuate le società semplici, il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia*". Pertanto, per tali società, il reddito va determinato sommando al reddito prodotto per il tramite della stabile organizzazione tutti gli altri redditi, d'impresa e non, prodotti in Italia[74].

La figura in esame non risultata dotata di autonomia soggettiva, ovvero "*non costituisce centro di imputazione di situazioni giuridiche ma le stesse vanno riferite ai soggetti a cui la stabile organizzazione appartiene*"[75]. Infatti la stabile

[71]F. GALLO, Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno, in Riv. di diritto finanziario, 1985, p 388 ss.

[72]Art. 165, comma 5, Tuir, " *Per i redditi d'impresa prodotti all'estero mediante stabile organizzazione o da societa' controllate di cui alla sezione III del capo II del Titolo II, la detrazione può essere calcolata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta successivo. L'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo".*

[73]Cfr. V. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, 1990, in cui si contrappone il principio di attrazione *piena* a quello di attrazione *limitata* della stabile organizzazione, quest'ultimo prevede infatti la distinzione tra i redditi prodotti direttamente per mezzo della stabile organizzazione, a cui si applicano le norme riguardanti il reddito d'impresa, e quelli non prodotti per il tramite della stabile organizzazione a cui si applica un trattamento autonomo.

[74]Questo principio non si applica agli enti non commerciali non residenti e alle persone fisiche non residenti, i quali anche se in possesso di stabile organizzazione in Italia, continueranno ad essere tassati in base a redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi ecc..

[75]E. DELLA VALLE, *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir,* in *Rassegna Tributaria* settembre-ottobre 2004 p 1597 ss.

organizzazione in Italia "*opera come fattispecie del sorgere di situazioni giuridiche che fanno capo al non residente, nessuna norma, invece personalizza l'organizzazione*"[76].

La nozione di stabile organizzazione[77] è dettata dall'art 162 Tuir[78] che designa come tale "*una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato"*. Pertanto, come categoria normativa, la stabile organizzazione è figura che, secondo la disciplina interna, riguarda la sola area dell'impresa. Nel Modello di convenzione OCSE invece la stabile organizzazione viene riferita sia all'impresa sia alle professioni c.d. indipendenti[79]. L'articolo italiano ricalca la struttura dell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE in quanto dapprima ne dà una definizione generale, poi elenca una "*positive list*"[80] che configura la presenza di stabile organizzazione, una "*negative list*"[81] dove non è prevista la presenza di stabile organizzazione. Detto articolo richiama inoltre il concetto di stabile "*organizzazione personale*"[82] e di

[76]Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 2002; G. FALSITTA, Manuale di diritto tributario, 2009.

[77]M. IAVAGNILIO, *La nozione domestica di stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 2004, fasc. 12 pag. 896 – 901.

[78] Introdotto dal D.lgs. 12 dicembre 2003 n. 344. 2003, in conformità a quanto previsto dalla L.7 aprile 2003 n. 80, art. 4, comma 1, lett. *a)* recante la delega per la riforma del sistema fiscale, che prevedeva *"…la definizione della nozione di stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni ''*.

[79]Par. 4 commentario all'art. 3, Modello di convenzione OCSE, " *since the term business is expressly defined to include the performance of professional services and of other activities of an independent character, this clarifies that the performance of professional services or other activities of an independent character must be considered to constitute an enterprise, regardless of the meaning of that term under domestic law*".

[80]Art. 162, comma 2, Tuir " *L'espressione "stabile organizzazione " comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali*". Art. 162, comma 3, Tuir "*Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi"* .

[81]Art. 162, comma 4, Tuir *"Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa; b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna; c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario; f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario"* .

[82]Art. 162, comma 6, Tuir *"Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto*

conseguenza il ruolo degli agenti dipendenti e degli agenti indipendenti[83]. Infine richiama il caso particolare di società consociate[84].

La norma nazionale, per quanto riguarda la stabile organizzazione materiale, riproduce il concetto espresso dal Modello di Convenzione OCSE, specificando che tale attività deve essere esercitata sul territorio nazionale. Rispetto al Modello OCSE il legislatore nazionale amplia il campo di applicazione della stabile organizzazione inserendo nella "*posite list"* la nostra piattaforma continentale[85]: "*in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali "*. Per quanto riguarda i cantieri di costruzione o di montaggio si considera stabile organizzazione anche "*l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse*", stabilendo nei tre mesi la durata sufficiente dove invece il Modello di Convenzione OCSE ne prevede dodici. In dottrina è stato ipotizzato che la fissazione minima a tre mesi nella norma nazionale "*potrebbe essere utilizzata per incrementare il potere negoziale dello Stato italiano in fase di negoziazione di nuove Convenzioni contro le doppie imposizioni ovvero di rinegoziazione di*

---

previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni". Art. 162, comma 7, Tuir *"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"*. Art. 162, comma 8, Tuir *"Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa"*.

[83]P. VALENTE, *Modello OCSE gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale* in *Fiscalità e Commercio internazionale*, fasc. 3, 2012, p. 23 ss.

[84]Art. 162, comma 9, Tuir *"Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra"*.

[85]Art. 1, L. 613/1967, *" si intende per piattaforma continentale il fondo ed il sottofondo marino adiacente al territorio della penisola e delle isole italiane e situati al di fuori del mare territoriale, fino al limite corrispondente alla profondità di 200 metri, oltre tale limite, fino al punto in cui la profondità delle acque sovrastanti permette lo sfruttamento delle risorse naturali di tali zone "*. La nozione di piattaforma continentale deriva dal diritto internazionale marittimo, oggetto di due conferenze internazionali: *Conferenza di Ginevra del 1958* e la *Conferenza delle Nazioni Unite* per la ricodificazione del diritto internazionale marittimo tra il 1974 e il 1982.

quelle già vigenti "[86].

In merito alla "*stabile organizzazione personale*"[87], la norma interna appare più ampia di quella espressa nel Modello di Convenzione OCSE in quanto "*costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni*". Non vengono escluse espressamente le attività preparatorie e ausiliari come previsto invece nel Modello OCSE.

Sembra dunque configurabile una stabile organizzazione qualora l'agente svolga attività meramente preparatorie o ausiliarie purchè non abbiano ad oggetto l'acquisto di beni. La norma italiana inoltre attrae al concetto di stabile organizzazione la persona che abitualmente conclude contratti in nome dell'impresa mentre il Modello OCSE configura la persona che ha ed abitualmente esercita "*il potere di concludere contratti"* in nome dell'impresa, sollevando pertanto la dicotomia tra vincolo "*giuridico"* e vincolo "*di fatto"* tra agente e *principal*[88]. Il legislatore italiano aggiunge i mediatori e i raccomantari marittimi alla "*negative list"* della stabile organizzazione, anche se in possesso di *"poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa"*[89].

La clausola delle società consociate nella normativa nazionale fa riferimento a tutte le imprese, ed ai gruppi di imprese, e non solo alle imprese societarie come previsto dalla norma convenzionale; inoltre include le società residenti o operanti in diversi Stati controllate dal medesimo soggetto, c.d. "*sorelle*". Al riguardo la Corte di Cassazione ha stabilito che "*una società di capitali con sede in Italia può*

---

[86]A. STESURI *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Il Fisco*, 2005, p. 2588 ss.

[87]Cfr. M. PIAZZA, *La presunzione di stabile organizzazione personale nel contratto di agenzia* in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 11/2011, p. 14 ss.

[88]Il dibattito sia in ambito nazionale che internazionale non ha soluzione unanime, pertanto il *Working Party* dell'OCSE ha pubblicato un *Discussion Draft OECD, Interpretation and Application of Article 5 of the OECD Model Tax Convention, Parigi, 12 Ottobre 2011*,il quale propone una integrazione al par. 32.1 del Commentario OCSE disponendo che tale paragrafo si applica "*per esempio, in quei Paesi in cui un'impresa risulta vincolata, in certi casi, da un contratto concluso con un terzo da una persona che agisce per conto dell'impresa anche se tale persona non spende formalmente il nome dell'impresa per conto della quale agisce e non ne indica il nome nel contratto*".

[89]Art. 162, comma 8, Tuir "*Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa*".

assumere il ruolo di stabile organizzazione di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti un strategia unitaria"'[90]. La stessa ha rilevato infatti che l'esame dei presupposti che configurano stabile organizzazione deve essere condotto sulla base di requisiti non solo formali ma anche sostanziali[91], come la dipendenza e la partecipazione alla conclusione di contratti. A tal fine la ricostruzione dell'attività della società nazionale deve essere unitaria e riferita al programma del gruppo unitariamente considerato[92].

Proprio nell'ambito del commercio elettronico il legislatore tributario inserisce una clausola *ad hoc*, da ricomprendere nella "*negative list"* sulla stabile organizzazione. Questa stabilisce che "*non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi"*[93]. Il legislatore nazionale considera pertanto le attività di trasmissione e raccolta di dati per mezzo di apparecchiature elettroniche solamente attività a carattere ausiliario nella vendita e prestazione di servizi e non configuranti dunque stabile organizzazione[94]. Questo non preclude la possibilità di ravvisarsi stabile organizzazione qualora si verifichino le altri condizioni previste dall'art 162 Tuir. Infatti la stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che "*ai fini della configurazione della stabile organizzazione è necessaria, infatti, la piena ed esclusiva disponibilità dell'apparecchiatura da parte del soggetto non residente per un periodo tale da configurare il presupposto della fissità e lo svolgimento attraverso di essa di attività ritenute principali nell'ambito dell'attività complessiva dell'impresa, restando esclusa la sussistenza della stabile organizzazione quando 'l'attività della sede fissa nel suo insieme… abbia carattere preparatorio o ausiliare '*'[95].

---

[90]Cass. 3367-3368/2002 e n. 7682/2002; vedi anche M. GIACONIA L. GRECO, *Stabile organizzazione il ruolo dei nuovi modelli organizzativi a matrice*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, fasc.1, 2011, p. 23 ss.

[91]Cfr. M. PENNESI, *Le sedi plurime a direzione unitaria sono stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 48 pag. 4012 – 4014 e *Il "commissionario indipendente" non è la stabile organizzazione della controllante estera*, in Corriere tributario, 2012, fasc. 10, p. 749 ss.

[92]P. VALENTE, La stabile organizzazione occulta nella giurisprudenza italiana, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, fasc. 5, 2012, p. 30 ss

[93]Art. 162, comma 5, Tuir.

[94]M. MANCA, *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, dicembre 2003 p. 304 ss.

[95]Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso, Ris. n. 119/E, 28 maggio 2007.

2.4 Sito *web*, *Server* e *Provider*

Il commercio elettronico realizzato nell'esercizio d'impresa, arte o professione a titolo oneroso genera al pari del commercio effettuato con i mezzi tradizionali un reddito tassabile. I soggetti che esercitano tali attività si avvalgono di strumenti informatici come *siti web*[96], *server*[97] o *provider*[98], i quali possono essere localizzati in Paesi diversi da quello di residenza o da quelli in cui vengono svolte le attività imprenditoriali degli stessi. Al fine di determinare la tassazione delle attività di commercio elettronico, quando queste sono realizzate in uno Stato diverso da quello di residenza dell'impresa, è necessario verificare se la presenza in tale Stato di un *sito web*, di un *server* o di un *provider* possa considerarsi condizione sufficiente per configurare stabile organizzazione dell'impresa stessa.

Il legislatore italiano dedica, come indicato nel precedente paragrafo, una clausola *ad hoc* sulla stabile organizzazione nel commercio elettronico, la norma è unica e pertanto non esaustiva. Al fine di stabilire se uno strumento informatico rappresenti stabile organizzazione, si farà perciò riferimento a quanto stabilito dall'OCSE, il quale proprio in riferimento a tale fattispecie dedica dieci paragrafi (dal 42.1 al 42.10) nel commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione.

Le problematiche in tale ambito emergono non solo per quanto riguarda la configurazione degli elementi oggettivi della fattispecie (*sito web*, *server* o *provider*) ma anche per quanto riguarda gli elementi soggettivi, in particolare il rapporto tra *content provider* (fornitore di contenuti) e *Internet service provider* (fornitore di servizi). Di norma il *content provider* è il soggetto che predispone il *software* destinato ad essere ospitato su di un *server*, l'*Internet service provider* invece mette a disposizione del *content provider* il *server* che ospita il *sito web.* Può succedere che il *content provider* gestisca direttamente il *server* configurandosi lui stesso come *Internet service provider, ovvero* utilizzi i servizi messi a disposizione da un *Internet service provider* terzo. Nei casi più frequenti tra i due intercorre un contratto di *web-hosting* per mezzo del quale l'*Internet*

[96]Bene immateriale, costituito da un insieme di *files* memorizzati sul disco fisso di un *server.*
[97]Bene materiale rappresentato da un computer che fornisce un servizio ad altri computer (*client*) attraverso la rete.
[98]Azienda che fornisce la connessione ad Internet od altri servizi on-line.

service provider ospita sul proprio *server* i contenuti forniti dal *content provider*, il quale acquisisce la disponibilità esclusiva del *sito web* ma non ha nessun diritto di gestione del *server*[99].

Al fine di determinare se un *sito web*, un *server* o un *provider* costituiscano stabile organizzazione[100] prendiamo in esame un'impresa che offre beni e servizi in uno Stato in cui non è residente attraverso un *sito web* ospitato su di *server* ivi localizzato.

Il *sito web* secondo la maggioranza della dottrina[101] e il Modello di Convenzione OCSE non configura una stabile organizzazione dell'impresa estera in quanto "*la pagina web, mobile e suscettibile di modificazioni, non soddisfa il requisito della fissità"*"[102], necessario sia dal punto di vista spaziale che temporale ai fini della sussistenza di una stabile organizzazione. La pagina *web*, essendo formata da un complesso di dati informatici, manca inoltre del requisito della "*materialità"* proprio del concetto di stabile organizzazione. Il *sito web* secondo quanto affermato nel par. 42.2 del Commentario OCSE è una combinazione di informazioni e dati elettronici accessibili tramite la rete; non è costituito da beni tangibili; non è pertanto possibile stabilirne una localizzazione[103]. Un ulteriore aspetto che non configura il *sito web* come stabile organizzazione è rappresentato dal fatto che lo stesso, fornendo solamente informazioni ai clienti, realizza un'attività a carattere preparatorio e ausiliario ai sensi dell'art. 5, par. 4, lett. *e)* del Modello di Convenzione OCSE. In disaccordo con questa tesi, alcuni autori[104]

[99]Diversamente nel contratto di *web housing* l'internet service provider ospita e fornisce assistenza ad un server di proprietà del content provider.

[100]Cfr. G. D'ALFONSO, *I nuovi orientamenti OCSE sulla stabile organizzazione*, in *Il Fisco*, 2001, p. 3848 ss; U. LA COMMARA M. MORA, *Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace*, in *Il Fisco*, 2002, p. 1276 ss; M. CERNIGLIARO DINI, *E-commerce: nuove problematiche per la localizzazione del reddito*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2001, fasc. 20 p. 1454-1458.

[101]Al riguardo vedi G. SACERDOTI, G. MARINO, *Il commercio elettronico-profili giuridici e fiscali internazionali*, 2001, p. 172 ss.

[102]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.

[103]Par. 42.2, Commentario OCSE all'art. 5, *"…an Internet web site, which is a combination of software and elettronic 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, istances, machinery or equipement» …as far as the software and data constituting that web site is concerned"*.

[104]A. DE LUCA osserva "*L'attuale normativa permette di operare in un paese stabilendosi fisicamente in un'altro, sulla base di un semplice calcolo di convenienza tributaria. Se quindi non si accetta di riconoscere il sito web quale stabile organizzazione sembrerebbe più coerente risalire al proprietario del server stesso e tassarlo direttamente laddove questo abbia la propria sede principale"*, in *La stabile organizzazione nel commercio elettronico spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1171 ss

hanno osservato che attribuendo carattere di immaterialità al *sito web* non si considera in quale Paese il *sito web* produca effettivamente reddito in quanto "*si privilegiano quelle caratteristiche di fisicità proprie delle macchine e non dei siti virtuali, cui si lega il concetto di stabile organizzazione nel commercio tradizionale*".

Il *server* possiede invece il carattere della materialità, e quindi può essere localizzato fisicamente in un determinato luogo geografico. Questo è un elemento necessario ma non sufficiente al fine di considerare il *server* stabile organizzazione. Per prima cosa è necessario che sia nella piena disponibilità del soggetto che svolge l'attività d'impresa. Ciò in particolare non si verifica in presenza di un contratto di *web-hosting* poichè non consente al soggetto la gestione diretta del *server*. Diversamente, qualora il *server* fosse di proprietà dell'impresa o in uso in forza di un contratto di locazione o di altro titolo[105], la conclusione sarebbe affermativa.

In secondo luogo il *server* deve rispettare il requisito della fissità sia spaziale che temporale, che sussiste qualora sia posizionato in determinato luogo e per un determinato periodo di tempo. Al riguardo non rileva l'astratta possibilità di spostamento dello stesso, ma il fatto che il *server* venga effettivamente spostato[106]. Per quanto riguarda la regola generale della connessione della sede fissa d'affari con l'attività normale dell'impresa, si ritiene che tale requisito sussista qualora tramite il *server* vengano svolte una o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa stessa. Pertanto, se si tratta di un'impresa che commercializza i prodotti o i servizi tramite un proprio *sito web* su di un il *server* presente sul territorio di un altro Stato "*ne deriva che il server che ospita il sito web ospita quindi le informazioni e i dati oggetto dell'attività dell'impresa, e pertanto tale attività può dirsi essere effettivamente svolta per il tramite del server stesso*"[107]. Al contrario, se l'attività ha carattere preparatorio o ausiliario (svolgimento di

[105]Par. 42.3, Commentario OCSE all'art. 5,“ *However, in the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owons (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met* ”.

[106]Par. 42.4, Commentario OCSE all'art. 5, “ *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*”.

[107]M. GIACONIA L. GRECO, *Quando il server è stabile organizzazione materiale*, in *Corriere tributario*, 2007, fasc. 28, p. 2322-2325.

attività di marketing o informazioni alla clientela), il *server* non potrà considerarsi stabile organizzazione della stessa. Il paragrafo 42.7 elenca alcune attività che hanno carattere meramente ausiliario e preparatorio[108]: la fornitura di un collegamento per le comunicazioni tra fornitori e clienti (linea telefonica); la pubblicità di beni e servizi; la fornitura di informazioni tramite un *mirror server* con finalità di sicurezza ed efficienza; la raccolta di informazioni di mercato per l'impresa. Si specifica tuttavia che se tali attività rappresentano attività di *core business* dell'impresa non debbano considerarsi meramente preparatorie o ausiliarie[109]. La presenza o meno di personale non è essenziale ai fini della determinazione della stabile organizzazione[110]; questo si verifica quando l'attrezzatura opera in modo automatico, come avviene nel commercio tradizionale.

L'*Internet service provider* di norma non costituisce una stabile organizzazione materiale dell'impresa estera in quanto fornisce alla stessa un servizio di connessione e la possibilità di ospitare un proprio *sito web* su di un *server* di sua proprietà. Le attrezzature fornite non sono di proprietà dell'impresa né a sua totale disposizione. La dottrina[111] ha poi esaminato la possibilità di configurare stabile organizzazione personale il *provider* che ospita sui propri *server* siti *web* di imprese estere tramite contratti di *web-hosting*, configurandosi agente dipendente dell'impresa stessa. Anche in questo caso la risposta è negativa in quanto i fornitori di servizi internet non possono qualificarsi " *agenti dipendenti* " delle imprese di cui ospitano i *siti web* poiché, oltre al fatto di essere indipendenti dalle

[108]Par. 42.7, Commentario all'art. 5, " *Examples of activities which would generally be regarded as preparatory or auxiliary include: providing a communications link – much like a telephone line – between suppliers and customers; advertising of goods or services; relaying information through a mirror server for security and efficienty purposes; gathering market data for the enterprise; supplying information* ".

[109]Par. 42.8, Commentario all'art. 5, " *Where, however, such functions form in themselves an essential and significant part of the business activity of the enterprise as a whole, or where other core functions of the enterprise are carried on through the computer equipement, these would go beyond the activities covered by paragraph 4 and if the equipement constituted a fixed place of business of the enterprise (as discussed in paragraphs 42.2 to 42.6 above), there would be a permanent establishment*".

[110]Par. 42.6, 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 enteprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly o 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 elettronic commerce to the same extent that is applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources* ".

[111]Cfr. E. BELLI CONTARINI, *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, fasc. 9 pag. 755-763.

suddette imprese, non possono in nome di queste concludere contratti[112] né può in nessun modo considerarsi il *sito web* una "*persona fisica o giuridica"* a cui si applicano le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Per quanto riguarda la determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione in presenza di attività di *e-commerce*, l'OCSE nel 1999 ha incaricato il *TAG, Technical Advisory Group*[113] di verificare se le norme stabilite dal Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni fossero idonee a regolare la tassazione transnazionale del commercio elettronico. Le prime analisi sono confluite nel rapporto " *Attribution of profits to a permanent establishment involved in electronic commerce* ", pubblicato nel febbraio del 2001, che analizza il reddito imputabile alla stabile organizzazione eventualmente costituita da un *server* localizzato in un Paese estero[114].

Il *TAG* ha pubblicato le sue conclusioni nel report finale "*Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?* "[115] in cui viene presentata una valutazione critica delle norme convenzionali in vigore e una possibile alternativa alle stesse.

In merito al principio di neutralità stabilito dal Modello di convenzione OCSE, il *TAG* conferma l'orientamento consolidato di non distinzione tra commercio tradizionale e commercio tramite tecnologie avanzate[116]. Anche secondo il

[112]Cfr. Par. 42.10, Commentario all'art. 5, "*A last issue is whether paragraph 5 may apply to deem an ISP to constitute a permanent establishment. As already noted, it is common for ISPs to provide the service of hosting the web sites of other enterprise on their own servers. The issue may then arise as to whether paragraph 5 may apply to deem such ISPs to constitute permanent establishments of enterprises that carry on eletonic commerce through web sites operated through the servers owned and operated by these ISP. While this could be the case in very unsual circumstances, paragraph 5 will generally not be applicable because the ISPs will not constitute an agent of the enterprise to which the web sites belong, because they will not have authority to conclude contracts in the name of these enterprises and will not regularly conclude such contracts or because they will constitute independent agents acting in the ordinary course of their business, as evidenced by the fact the they host the web sites of many different enterprises* ".

[113]Istituito dal Comitato degli Affari fiscali OCSE nella conferenza di Ottawa del 1998.

[114]Il rapporto specifica che il reddito della stabile organizzazione deve essere determinato a norma dell'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE, tenendo conto dei principi che regolano il *transfer pricing.*

[115]15 dicembre 2005.

[116]Cfr. Par. 60, Report finale, *TAG*, " *Neutrality is clearly an important tax policy objective and was specifically identified, in the Ottawa framework conditions, as an important consideration for purposes of taxation of e-commerce. In this regard, it is important to note that the current rules do not have special rules for e-commerce. These rules therefore deal with e-commerce as they do with most types of activities (as was shown by the conclusions reached by the OECD on the issue of the application of the permanent establishment concept to e-commerce). When the TAG discussed whether special rules could or should be designed for ecommerce, many members argued tha there would be no fundamental basis for distinguishing between "traditional" businesses and those utilizing advanced communications technology in their business models. The most "traditional" of business enterprises (e.g., the automotive and airline industries, distributors,*

Technical Advisory Group, i principi di tassazione dovrebbero essere chiari e semplici da applicare, anche se il commercio elettronico modifica il concetto di materialità proprio del commercio tradizionale[117]. Inoltre la tassazione in base al principio di equità dovrebbe garantire il giusto gettito, tuttavia il commercio elettronico si presta ad alcune distorsioni poiché è facile stabilire il *server* in un Paese con imposizione inferiore per usufruire di una minore tassazione[118].

Il principio di flessibilità è fondamentale per fare in modo che la tassazione si adatti alle innovazioni tecnologiche. Ciò è stato affrontato nel Report con pareri discordanti, alcuni hanno sostenuto l'adattabilità delle regole esistenti ai nuovi modelli di business[119], altri invece hanno sottolineato che molte attività svolte dalle persone fisiche possono ora essere portate a termine dalle macchine chiedendosi se la tassazione delle stesse possa considerarsi appropriata[120].

---

retailers, etc.) continue to incorporate e-commerce business models. Whilst e-commerce has created new products an services, it also has changed the way "traditional" business activities are being conducted by all enterprises (e.g., by introducing efficiencies into the procurement of supplies, collaborative R&D efforts, delivery of products and services to customers, performance of back-office functions such as accounting & finance, etc.). Accordingly, it would not be appropriate, nor possible, to design one set of nexus rules for "e-commerce" companies, and another for non-e-commerce companies".

[117]Cfr. Par. 68, Report finale, *TAG*, " *The issue is, then, whether the advent of e-commerce is a sufficient reason for challenging the current permanent establishment environment and risking the introduction of more uncertainty and controversy. E-commerce clearly changes the nature of the physical requirements necessary to conduct business in a local jurisdiction. One possible argument might therefore be that, whilst e-commerce businesses that do not have a physical presence in a country may not be benefiting from local services, they may be benefiting from the local economy to the point that they should be subject to local direct taxation of their business profits* ".

[118]Cfr. Par. 78, Report finale, *TAG*, " *Clearly, it can be difficult and maybe impossible in the electronic commerce environment to trace the location from which e-commerce transactions are effected. It is also fairly easy to locate a server in a low-tax jurisdiction, to split various business functions related to a commercial transaction between different servers and to have web sites hosted by ISPs. This has led some members to argue that this offers attractive tax avoidance opportunities to e-commerce business. However, to the extent that very little profits would be attributed to functions performed through a server (see the TAG discussion draft on Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions) or web site, such planning involving the location of servers and the hosting of web sites would have little consequences on tax revenues* ".

[119]Cfr. Par. 88, Report finale, *TAG*, " *The current rules incorporated in the OECD Model Tax Convention, which have largely remained unchanged since they were first drafted more than 40 years ago, have evolved over the years to take account of new business developments. For some members, the existing rules have therefore shown that they are sufficiently flexible to accommodate the development of "new" economy business models, as well as capable of adaptation where specific aspects of the rules need to be revisited in light of such development* ".

[120]Cfr. Par. 94, Report finale, *TAG*, " *The last decade has seen a significant shift in the types of functions performed by many enterprises. Many functions previously performed by people can now be replaced by software or automated equipment. An enterprise now has the ability to electronically project a business presence to almost any corner of the globe and to deliver many products and services electronically. Enterprises no longer need to establish branch offices, staffed with people who can provide local services or face-to-face contact, in each of its major markets. The need for a human presence (and supporting physical infrastructure) in diverse*

Il *TAG* dopo aver analizzato l'applicabilità delle norme esistenti all'*e-commerce* presenta due tipi di raccomandazioni riguardanti le modifiche da apportare alle Convenzioni, modifiche che non incidono in modo sostanziale sulla portata delle norme convenzionali e modifiche che invece incidono sulle stesse.

Nella prima categoria rientrano le modifiche relative al concetto di stabile organizzazione che mirano ad escludere dalla tassazione della stabile organizzazione tutte le attività non caratterizzate dall'elemento umano.[121] Alcuni membri del *TAG* propongono addirittura modifiche relative alla definizione di stabile organizzazione al fine di escludere che il *server* possa configurare stabile organizzazione[122].

Nella seconda categoria, ovvero nelle modifiche che incidono sostanzialmente sul contenuto delle attuali norme convenzionali, sono ricomprese: l'introduzione di norme simili a quelle che riguardano la tassazione del c.d. *passive income*[123]; l'elaborazione di un nuovo concetto di *erosione della base imponibile*[124];

locations may be much reduced. In these circumstances, these members questioned whether a taxing threshold built on physical presence of an enterprise remains appropriate ".

[121]Cfr. Par. 132, Report finale, *TAG*."*The proponents of this option have argued that where a permanent establishment is used solely for the purposes of carrying out e-tailing activities through the automated operation of a server (without human intervention), a functional and factual analysis will in general reveal that the functions performed, assets used and risks assumed are similar to those of a service provider who provides low-value services for the head office and/or other permanent establishments (see the TAG's Discussion Draft on the Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions). They consider that the same conclusion will generally be reached for other activities that do not involve personnel since the lack of human intervention would imply that only limited functions can be performed and that only restricted risks can be assumed where only automated equipment is used (also, in most cases, only limited assets would be used at such locations, with a possible exception for pipelines and the like). For these reasons, in general only little - if any - profits could be attributed to a permanent establishment where no personnel of the enterprise is involved. From a practical point of view, therefore, an explicit exclusion for such a case would arguably have significant advantages in terms of certainty, compliance burden and administrative costs. It would also seem in line with the principles of excluding activities that have a preparatory or auxiliary character* ".

[122]Cfr. Par. 146, Report finale, *TAG*, " *suggested that the permanent establishment definition should not cover situations where a fixed place of business is used merely to carry on automated functions through equipment, data and software such as a server and web site. Whilst the option was discussed in relation to all servers, some members considered that option should be restricted to servers of e-tailers* ".

[123]Cfr. Par. 256, Report finale, *TAG*, " *It was argued that the development of electronic devices and e-commerce makes it in some areas possible to effectively penetrate a foreign market with little or no physical presence in that market whereas only a few years ago the same degree of market penetration necessitated a physical presence giving rise to a permanent establishment and therefore, allowing the source country to tax. Some countries may consider that they lose tax revenues because of this development, both with regard to existing sales level and future increased market penetration. On this basis, these countries could argue that the market country should be given the right to tax this activity* ".

[124]Cfr. Par. 276, Report finale, *TAG*, " *The main objective of these options is to ensure that e-commerce does not unduly shift the tax base of a source state (i.e., the state of consumption) to the state of residence. Its proponents suggest that the increasing application of technology to modern businesses could allow non-resident entities to make significant sales into the market jurisdiction*

l'applicazione del *formulary apportionment*[125]; e l'introduzione del concetto di *stabile organizzazione virtuale*[126].

Negli ultimi anni sia in ambito nazionale che internazionale[127] si assiste alla crescita esponenziale dell'utilizzo del *Cloud Computing*[128] come modalità di fruizione di servizi informatici. Il *Cloud Computing* consente di conservare ed elaborare una grande quantità di dati in rete, di trasferire gli stessi dal computer

---

without having sufficient physical presence in the market jurisdiction to constitute a permanent establishment (and without establishing a local affiliate), thus arguably causing an erosion of the market jurisdiction's tax base ".

[125]Cfr. Par. 305, Report finale, *TAG*, " *For its proponents, formulary apportionment would address a number of perceived problems arising from the separate entity and the arm's length principles. Among these interrelated problems are a) economic interdependence between related entities, i.e. an MNE group is more than the sum of its parts, thereby realising economies of scale, efficiency gains from integrating some functions and centralising others, etc, which can be difficult to reconcile with the basic assumptions underlying separate entity accounting and the arm's length principles; b) the lack of arm's length prices for many transactions between related entities (because there are no comparable transactions with unrelated parties, for example vertical integration in some industry sectors means there are no independent parties and there are particular comparability problems with unique and highly valuable intangible assets, which are of paramount importance in many modern corporations); c) the possibility of arranging transfer prices on transactions between related entities, including finance charges and payments for the use of intangible assets, and d) the difficulty of applying to electronic commerce the traditional transaction-based transfer pricing methodologies favoured by the OECD Transfer Pricing Guidelines and the approach in the Guidelines of using profit methods only as a last resort (this argument being the only one that specifically relates to ecommerce). These problems may be exacerbated by the fact that the separate accounting and arm's length principles make it possible to shift income to low-tax jurisdictions* ".

[126]Cfr. Par. 327, Report finale, *TAG*, " *Since the modern business environment arguably allows many enterprises to conduct their business operations in other jurisdictions without the need for a fixed physical presence, some commentators have suggested that a more appropriate indicator of sufficient participation in the economy of a jurisdiction may be a "virtual PE". The concept of "virtual PE" seeks an alternative threshold for determining when an enterprise has a significant and ongoing economic presence such that it could be said that it has a sufficient level of participation in the economy of a jurisdiction to justify source taxation, notwithstanding that the enterprise may have little or no physical presence in that jurisdiction* ".

Par. 328, Report finale, *TAG*, " *The broadest of the three approaches, the On-site Business Presence PE, is said to address the potential for changes in international business operations from a physical presence in foreign jurisdictions to temporary, mobile and virtual presences. For its proponents, it also acknowledges the shift in trade from tangible goods to services and intangibles and the ability for businesses to interact with customers at their premises without the need for a fixed place of business using modern technology. It seeks to tax at source the trade of highly specialised services such as professional, management, and technical expertise, which its proponents consider as being performed at the customer's location even though it is performed by personnel located abroad. It also seeks to tax services associated with equipment that may be mobile, such as off-shore hydro-carbon equipment or automatic equipment that requires little or no supervision by the enterprise to which it belongs such as unattended telecommunications facilities. In many of these cases, a permanent establishment may not exist under the current definition notwithstanding that the foreign enterprise may have substantial economic activities in the jurisdiction from which it derives considerable profits* ".

[127]*L'impatto del cloud computing sull'economia italiana*, Astrid Respublica, Roma, 2011.

[128]Insieme di tecnologie che permettono sotto forma di un servizio offerto da un provider al cliente, di memorizzare/archiviare e/o elaborare dati grazie all'utilizzo di risorse hardware/software distribuite e virtualizzate in rete.

dei privati ai *server* del fornitore, il tutto realizzato in modalità *outsourcing*[129], che permette un notevole risparmio in termini di tempo e di denaro.

Dato l'enorme sviluppo del fenomeno innumerevoli Stati, in particolare gli Stati Uniti d'America, non sono disposti a rinunciare al gettito che deriva dalla tassazione di tali transazioni. Infatti il *New York Department of Taxation and Finance* ha stabilito la tassazione dei servizi *SaaS, Software as a Service*[130], previsti per il *Cloud Computing*, quando l'accesso al software avviene nel territorio dello Stato di New York[131].

Le problematiche che si legano a questa fattispecie riguardano in particolare la localizzazione e la protezione dei dati trasferiti sulla nuvola[132].

La Commissione Europea ha manifestato la necessità di promuovere e allo stesso tempo favorire lo sviluppo del *Cloud Computing*[133] al fine di "*scatenare il potenziale del Cloud Computing"*. Ha inoltre sottolineato il bisogno di favorire la realizzazione di condizioni che seguano obbiettivi di sicurezza e di equità, e di costituire una *Partnership* Europea per il *Cloud Computing.*

---

[129]A. MANTELERO al riguardo sostiene *"In un'ottica aziendale si intende quel processo in virtù del quale alcune attività produttive vengono affidate a terzi ed in tal modo portate al di fuori dell'azienda, attraverso un mutamento strutturale con evidenti implicazioni organizzative e strategiche in termini di gestione e controllo dei processi e delle informazioni, nonché di un passaggio da un controllo diretto e interno ad un modello governato in prevalenza mediante il ricorso a strumenti contrattuali"*, in *Processi di outsourcing informatico e cloud computing la gestione dei dati personali ed aziendali in Il Diritto dell'informazione e dell'informatica,* 2010 p. 6 ss

[130]*Software* erogato come servizio del *cloud*, a cui si contrappongo: *Iaas, Infrastructure as a Service,* in cui il fornitore rende disponibili strumenti hardware e software come servizio; *PaaS, Platform as a Service,* in cui il il fornitore offre soluzioni evolute di sviluppo software in base alle esigenze dell'utente.

[131]NY Dep't Tax. and Fin., TSB-A-09(33)S; Vedi anche C. I. KRANZ, I. KITAMURA, *Taxing Software and Cloud Computing: Yesterday's Law, Today's Technology,* Tax Analysts 2011; B. P. RIMAL, E. CHOI, *A service-oriented taxonomical spectrum, cloudy challenges and opportunities of Cloud Computing,* in *International Journal of Communication Systems*, 12 May 2011

[132]Cfr. P. GUARDA, *Sicurezza dei pagamenti e privacy nell'e-commerce,* in *Diritto dell'internet,* 2005, fasc. 1 pag. 91-101.

[133]COM(2012) 529 "*Unleashing the Potential of Cloud Computing in Europe*", 27 settembre 2012.

2.5 I prezzi di trasferimento nelle attività infragruppo

L'adeguata tassazione delle operazioni compiute *on-line*, interessa la problematica legata ai prezzi di trasferimento nelle attività infraguppo, è necessario infatti determinare i corretti corrispettivi nelle operazioni tra la casa madre e la stabile organizzazione della stessa stabilita in un altro Paese (problematica che peraltro interessa anche i rapporti tra società controllanti e controllate appartenenti al medesimo gruppo).

Al fine di determinare il reddito della stabile organizzazione è necessario attribuire alla stessa gli utili che sarebbero stati realizzati se la stabile organizzazione fosse stata un'impresa distinta e separata che svolge attività simili o uguali in condizioni simili o uguali tenuto conto delle funzioni svolte, dei beni utilizzati e dei rischi assunti dalla stabile organizzazione stessa indipendentemente da quelli svolti dalla casa madre[134].

Pertanto il reddito della stabile organizzazione, nei rapporti con la casa madre, dovrà essere calcolato al valore normale[135], " *at arm's lenght* "[136], ovvero il prezzo che sarebbe stato concordato tra soggetti indipendenti per operazioni identiche o similari a condizioni similari o identiche nel libero mercato. Al fine di applicare il principio dell' *arm's lenght*[137], il par. 20 del Commentario all'art. 7 precisa che la

[134]Art. 7, par. 2, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, " *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* ".

[135] Cfr. prassi nazionale r.m. 21 gennaio 1981, n.9/2555.

[136]Art. 9, par.1, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, " *Where a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly* ".

[137]Cfr. C. GALLI, *Primi orientamenti dell'ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, fasc. 5 p. 79-95; P. VALENTE, *Il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. La versione 2010*, in *Il Fisco*, fasc. 33, 2010, p. 5333 ss.

determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione si realizza tramite il calcolo dei profitti e delle perdite derivante da tutte le attività, comprese le transazioni con parti indipendenti, transazioni con parti correlate e con altre parti dell'impresa, per mezzo di due distinti passaggi[138]: una "*functional and factual analysis* "[139] e la determinazione del prezzo in conformità con le Linee Guida dell'OCSE in materia di prezzi di trasferimento[140].

Allo stesso modo il legislatore nazionale stabilisce che "*i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato*" nei rapporti infragruppo devono essere valutati al valore normale[141]. Il significato di valore normale viene specificato dal legislatore italiano al comma 3 dell'art. 9 del TUIR: " *Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe*

---

[138]"*As explained in the Report, the attribution of profits to a permanent establishment under paragraph 2 will follow from the calculation of the profits (or losses) from all its activities, including transactions with independent enterprises, transactions with associated enterprises (with direct application of the OECD Transfer Pricing Guidelines) and dealings with other parts of the enterprise. This analysis involves two steps which are described below. The order of the listing of items within each of thesetwo steps is not meant to be prescriptive, as the various items may be interrelated (e.g. risk is initially attributed to a permanent establishment as it performs the significant people functions relevant to the assumption of that risk but the recognition and characterisation of a subsequent dealing between the permanent establishment and another part of the enterprise that manages the risk may lead to a transfer of the risk and supporting capital to the other part of the enterprise)".*

[139]Cfr. Par. 21, commentario all'art. 7, OECD Model Tax Convention on Income and Capital.

[140]Par. 22, commentario all'art. 7, OECD Model Tax Convention on Income and Capital " *Under the second step, any transactions with associated enterprises attributed to the permanent establishment are priced in accordance with the guidance of the OECD Transfer Pricing Guidelines and these Guidelines are applied by analogy to dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprise of which it is a part. The process involves the pricing on an arm's length basis of these recognised dealings through: – the determination of comparability between the dealings and uncontrolled transactions, established by applying the Guidelines' comparability factors directly (characteristics of property or services, economic circumstances and business strategies) or by analogy (functional analysis, contractual terms) in light of the particular factual circumstances of the permanent establishment; and – the application by analogy of one of the Guidelines' methods to arrive at an arm's length compensation for the dealings between the permanent establishment and the other parts of the enterprise, taking into account the functions performed by and the assets and risks attributed to the permanent establishment and the other parts of the enterprise ".*

[141]Art. 110, comma 7, Tuir.

professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore ".

Il Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE ha realizzato, fin dal 1979 di cui l'ultima versione è del 2010, il rapporto " *Direttive sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali* "[142] in cui sono illustrate alcune metodologie per il corretto calcolo del valore normale, sottolineando " *the selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case* ".

Il Rapporto OCSE suddivide i metodi in " *Traditional transaction methods* ", basati sulla transazione, e "*Transactional profit methods",* basati sugli utili della transazione. Tra i primi rientrano: il *CUP, Comparable uncontrolled price method*[143], il quale confronta il prezzo utilizzato in una transazione tra imprese associate e il prezzo utilizzato in una transazione tra imprese non associate ovvero di libero mercato; *il RPM, Resale price method*[144], ovvero il prezzo di rivendita ottenuto con la successiva cessione del bene oggetto della transazione tra imprese associate a un soggetto indipendente, diminuito di un margine per le spese di distribuzione e di un margine normale di profitto; *il CPM, Cost plus method*[145], ovvero il costo ottenuto sommando al costo di produzione un margine di profitto,

[142]OCSE *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administrations*, Parigi, 2010.

[143]Par. 2.13, Guidelines OCSE, " *The CUP method compares the price charged for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances. If there is any difference between the two prices, this may indicate that the conditions of the commercial and financial relations of the associated enterprises are not arm's length, and that the price in the uncontrolled transaction may need to be substituted for the price in the controlled transaction* ".

[144]Par. 2.21, Guidelines OCSE, " *The resale price method begins with the price at which a product that has been purchased from an associated enterprise is resold to an independent enterprise. This price (the resale price) is then reduced by an appropriate gross margin on this price (the "resale price margin") representing the amount out of which the reseller would seek to cover its selling and other operating expenses and, in the light of the functions performed (taking into account assets used and risks assumed), make an appropriate profit. What is left after subtracting the gross margin can be regarded, after adjustment for other costs associated with the purchase of the product (e.g. customs duties), as an arm's length price for the original transfer of property between the associated enterprises. This method is probably most useful where it is applied to marketing operations* ".

[145]Par. 2.39, Guidelines OCSE, " *The cost plus method begins with the costs incurred by the supplier of property (or services) in a controlled transaction for property transferred or services provided to an associated purchaser. An appropriate cost plus mark up is then added to this cost, to make an appropriate profit in light of the functions performed and the market conditions. What is arrived at after adding the cost plus mark up to the above costs may be regarded as an arm's length price of the original controlled transaction. This method probably is most useful where semi finished goods are sold between associated parties, where associated parties have concluded joint facility agreements or long-term buy-and-supply arrangements, or where the controlled transaction is the provision of services*".

mark up.

Tra i secondi rientrano: il *PS, Transactional profit split method*[146], metodo basato sulla ripartizione dell'utile che consiste nel suddividere l'utile globale, derivante da transazioni collegate tra loro, in base ad un'analisi funzionale delle attività svolte da ciascun soggetto coinvolto; il *TNMM, Transactional net margin method*[147], metodo basato sul margine netto della transazione ottenuto dal confronto tra il margine dell'utile netto della transazione con lo stesso margine di una transazione analoga tra imprese indipendenti. Per quanto riguarda l'applicabilità dei metodi sopra elencati all'*e-commerce* non vi è motivo per ritenere nessuno di questi inadatto anzi i *traditional methods* sono da prediligere quando si è a conoscenza dei prezzi comparabili di libero mercato[148].

Fondamentale risulta inoltre l'analisi funzionale del processo produttivo al fine di determinare i segmenti del ciclo produttivo interessati, come acquisti, vendite, ricerca e sviluppo, ecc. pare evidente che il solo possesso di un *sito web* per mezzo del quale vengono commercializzati prodotti digitali possa realizzare in capo allo stesso margini significativi, pertanto al fine di determinare un corretto *transfer princing* è necessario innanzitutto localizzare i beni materiali interessati e individuare il contributo di ogni settore al sistema globale. Va rilevato che

---

[146]Par. 2.108, Guidelines OCSE, " *The transactional profit split method seeks to eliminate the effect on profits of special conditions made or imposed in a controlled transaction (or in controlled transactions that are appropriate to aggregate under the principles of paragraphs 3.9-3.12) by determining the division of profits that independent enterprises would have expected to realise from engaging in the transaction or transactions. The transactional profit split method first identifies the profits to be split for the associated enterprises from the controlled transactions in which the associated enterprises are engaged (the "combined profits"). References to "profits" should be taken as applying equally to losses..* ".

[147]Par. 2.58, Guidelines OCSE, " *The transactional net margin method examines the net profit relative to an appropriate base (e.g. costs, sales, assets) that a taxpayer realises from a controlled transaction (or transactions that are appropriate to aggregate under the principles of paragraphs 3.9-3.12). Thus, a transactional net margin method operates in a manner similar to the cost plus and resale price methods. This similarity means that in order to be applied reliably, the transactional net margin method must be applied in a manner consistent with the manner in which the resale price or cost plus method is applied. This means in particular that the net profit indicator of the taxpayer from the controlled transaction (or transactions that are appropriate to aggregate under the principles of paragraphs 3.9-3.12) should ideally be established by reference to the net profit indicator that the same taxpayer earns in comparable uncontrolled transactions, i.e. by reference to "internal comparables" (see paragraphs 3.27-3.28). Where this is not possible, the net margin that would have been earned in comparable transactions by an independent enterprise ("external comparables") may serve as a guide (see paragraphs 3.29-3.35). A functional analysis of the controlled and uncontrolled transactions is required to determine whether the transactions are comparable and what adjustments may be necessary to obtain reliable results. Further, the other requirements for comparability, and in particular those of paragraphs 2.68 -2.75, must be applied* ".

[148]D.M. PARILLI *E-commerce and transfer pricing some selected issue,* in *Masaryk University Journal of Law and Technology,* n. 1, 2008.

l'applicabilità del metodo della ripartizione degli utili soffre del fatto che spesso l'Amministrazione finanziaria italiana non possiede le informazioni sull'operatività della società estera controllata poiché spesso la controllata ha sede in un Paese con cui l'Italia non ha stipulato un accordo bilaterale che le consenta di ricevere informazioni. Il *CUP* e il *CPM*, al contrario, possono anche basarsi solamente sui dati noti in Italia.

L'OCSE ha dedicato uno studio *ad hoc* sulle problematiche fiscali del commercio elettronico con riferimento al *transfer pricing*[149]. Nella prima parte dello studio è stata analizzata l'applicazione dell'*arm's lenght* alle transazioni tra consociate e le difficoltà di applicazione dei metodi sopra esposti. In particolare, sono stati esaminati i seguenti modelli di business: operazioni di *e-tailing* di una società sussidiaria mediante un server, svolta senza l'ausilio di persone fisiche; aste *on line*; accordi di *web-hosting* in cui la sussidiaria mette a disposizione della casa madre i propri *server*; sistemi di prenotazione *on-line*.

[149]"*E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation* " studio n. 10 predisposto da un sottogruppo del Working Party n. 6 sul commercio elettronico, pubblicato nel 2005, sotto la responsabilità del Segretario Generale, tuttavia i concetti espressi all'interno dello stesso non corrispondono necessariamente a quelli dell'OCSE e dei suoi membri.

2.6 La tassazione delle *royalties*

In ambito tributario la qualificazione del reddito è legata a un determinato regime fiscale; in particolare, i corrispettivi realizzati mediante operazioni di commercio elettronico possono dare luogo, a seconda dei casi, a redditi d'impresa o a *royalties*[150].

In base all'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE in assenza di stabile organizzazione nello Stato della fonte la tassazione spetta esclusivamente allo Stato di appartenenza dell'impresa[151], allo stesso modo il legislatore italiano stabilisce che si considerano prodotti nel territorio dello Stato " *i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni* "[152].

La definizione di *royalty*, riportata all'art. 12 del Modello di convenzione OCSE ricomprende i compensi, definiti come canoni, di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di diritti d'autore su opere letterarie, artistiche e scientifiche, comprese le pellicole cinematografiche, di brevetti, marchi di fabbrica o di commercio, disegni, modelli, progetti, formule o processi segreti per l'uso o la concessione in uso di informazioni concernenti esperienze industriali, commerciali o scientifiche, c.d. *know how*[153]. Il diritto a tassare spetta in via esclusiva allo Stato del percettore[154], anche se la maggior parte delle Convenzioni internazionali prevedono che lo Stato della fonte possa esercitare un prelievo entro

[150]Cfr. G. FORT S. MAYR, *Dall'ocse la qualificazione dei proventi da "e-commerce"*, in Corriere tributario, 2001, fasc. 19 pag. 1400 – 1403; C. GALLI, *Considerazioni in materia di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico*, in Rivista di diritto tributario, 2000, fasc. 11 pag. 313 – 335

[151]Art. 7, par. 1, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, 2010, " *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* ".

[152]Art. 23, comma 1, lettera *e)*, Tuir.

[153]Art. 12, par. 2, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, 2010, " The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

[154]Art. 12, par. 1, OECD Model Tax Convention on Income and Capital, 2010, " *Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State* ".

una determinata percentuale.

Il legislatore italiano ai sensi dell'art 23, secondo comma, indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere *c) redditi di lavoro dipendente*, *d) redditi di lavoro autonomo*, *e) redditi d'impresa*, *f) redditi diversi*, stabilisce che si considerano prodotti in Italia se corrisposti da soggetti residenti in Italia, dallo Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di non residenti " *i compensi per l'utilizzazione di opere di ingegno, di brevetti industriali e di marchi di impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico"*[155], c.d. *royalties*. Ciò che rileva non è la qualificazione fiscale degli stessi ma l'elemento soggettivo della residenza dell'erogante, che costituisce l'elemento di collegamento territoriale e ne legittima l'imposizione.

I sostituti d'imposta residenti che erogano i compensi sopra citati a soggetti non residenti devono operare una ritenuta a titolo d'imposta del 30% sull'imponibile lordo di tale ammontare. La stessa non si applica alle royalties corrisposte a stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel territorio dello Stato[156], in quanto concorreranno alla formazione del reddito complessivo della stabile organizzazione.

Nel Rapporto " *Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce* "[157] il *TAG*[158], *Techical Advisory Group* dell'OCSE ha classificato i pagamenti relativi a 28 tipi di transazioni elettroniche, sottolineando che tutti i pagamenti realizzati nelle varie transazioni elettroniche rientrano in un'attività commerciale anche se il soggetto prestatore non è un operatore economico. A questi si applica quindi l'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE sui redditi d'impresa; tuttavia alcuni rientrano nell'ambito dell'art. 12, sulla tassazione delle *royalties*, mentre nessuno rientra nell'articolo 21 che si occupa degli altri redditi[159].

[155]Art. 23, comma 2, lettera *c)*, Tuir.

[156]Art. 25, comma 4, D.P.R. 600/1972.

[157]Working Party n. 1, Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, 1 Febbraio 2001.

[158]Il Technical Advisory Groups (TAG) è stato istituito dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE nel 1999 con l'intento di "examine the characterization of various types of electronic commerce payments under tax conventions with a view to provide the necessary clarifications in the commentary."

[159]Par. 9, *Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, 2001, "*Throughout its work, the Group has assumed that all payments made in connection with the typical e-commerce transactions that it identified were received in the course of carrying on a business, whether or not the payers were themselves carrying on business. It follows that all these payments are capable of falling within Article 7 of the OECD Model Tax Convention, which deals with business profits. Some payments, however, may be taken out of*

Secondo il *TAG* il corrispettivo pagato per il prelievo da Internet di un *software* al solo fine di memorizzarlo e di utilizzarlo non costituisce *royalty.* Stessa previsione si trova nel Modello di Convenzione Ocse, ove si specifica che quando l'acquirente del *software* acquista solo il diritto di utilizzo del programma i relativi corrispettivi sono da considerarsi redditi d'impresa[160]. In particolare, il Commentario all'art. 12 dell'OCSE specifica che il metodo di trasferimento del software non è rilevante ai fini fiscali, può infatti avvenire tramite cessione di *Cd-Rom*, nastro magnetico o per via telematica[161]; non rileva nemmeno il tipo di prodotto digitale trasferito, immagini, film o musica, ma fondamentale risulta il fine ultimo per effetto del quale viene effettuato il pagamento[162].

Pertanto l'accordo che permette al cliente il prelievo di beni digitali ad uso personale non comporta il diritto alla riproduzione dello stesso e il pagamento rientra nell'ambito dei redditi d'impresa[163]. Invece se il cliente acquista il diritto a riprodurre un bene digitale tutelato il pagamento viene considerato *royalty*[164].

Pertanto la classificazione dei corrispettivi relativi al trasferimento del *software* dipende dalla natura dei diritti acquisiti per quanto riguarda l'uso e lo sfruttamento dello stesso. Nella maggior parte dei Paesi OCSE il *software* è protetto dalla legge sul *copyright* come proprietà intellettuale, in Italia è tutelato dalla legge sul diritto

---

Article 7 by the rule of paragraph 7 of Article 7, which gives priority to any other Article that expressly deals with the specific type of income concerned. One such Article is Article 12, dealing with royalties. On the basis of its analysis, the Group does not consider that any of the payments that it has examined fall within Article 21, which deals with other income ".

[160]Par. 14, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE " *…the rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary to enable the user to operate the program, for example, where the transferee is granted limited rights to reproduce the program...","...Payments in this types of transaction would be dealt with as commercial income in accordance with article 7* ".

[161]Par. 14.1, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE.

[162]Par. 17.1, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE, " *The principles expressed above as regards software payments are also applicable as regards transactions concerning other types of digital products such as images, sounds or text. The development of electronic commerce has multiplied the number of such transactions. In deciding whether or not payments arising in these transactions constitute royalties, the main question to be addressed is the identification of the consideration for the payment* ".

[163]Cfr. Par. 17.2, 17.3, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE.

[164]Par. 17.4, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE " *By contrast, transactions where the essential consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product that is electronically downloaded for that purpose will give rise to royalties. This would be the case, for example, of a book publisher who would pay to acquire the right to reproduce a copyrighted picture that it would electronically download for the purposes of including it on the cover of a book that it is producing. In this transaction, the essential consideration for the payment is the acquisition of rights to use the copyright in the digital product, i.e. the right to reproduce and distribute the picture, and not merely for the acquisition of the digital content* ".

d'autore[165]. Il Commentario distingue tra sfruttamento del *copyright* e cessione totale o parziale dello stesso: il primo rientra nella fattispecie sopra descritta, poiché il pagamento comprende il diritto di sfruttare il *copyright* del programma che senza concessione di licenza costituirebbe violazione del diritto d'autore[166], il secondo, invece, trattandosi di cessione di beni immateriali, rientra nelle attività di cui agli art. 7 o 13 (utili di capitale) del Modello di Convenzione OCSE[167]. Sempre in merito al *software* il Commentario all'art. 12 del Modello OCSE disciplina i corrispettivi per le estensioni di licenza ("*enterprise licenses*" o "*site licenses*") in cui il cliente acquista il diritto di effettuare più copie del programma al solo fine di utilizzarle nella propria attività su più computer o in rete. Anche in questo caso verrà a questi applicato l'art. 7 sui redditi d'impresa[168]. Nel caso in cui il produttore del *software* fornisca gli algoritmi o il linguaggio di programmazione del *software* i corrispettivi devono essere considerati *royalty* in quanto configurano l'uso o il diritto d'uso di formule segrete e informazioni di carattere industriale, commerciale o scientifico[169] (c.d. *know how*) rientranti nell'art. 12 del Modello OCSE. Infine, se i pagamenti relativi al *software* sono realizzati come contratti misti che prevedono ad esempio la cessione del computer (*hardware*) che incorporano programmi informatici (*software*), i corrispettivi dovranno essere determinati separatamente in modo da distinguere tra quelli che rientrano nei redditi d'impresa e quelli che appartengono alla categoria delle *royalty*[170].

Le banche dati godono della stessa tutela giuridica del *software*[171], pertanto il gestore della banca dati corrisponde *royalty* agli autori dei materiali protetti della banca dati, l'utente della banca dati corrisponde invece un compenso al beneficiario considerato reddito d'impresa.

Il *know how*, definito "*complesso non divulgato di informazioni tecniche, siano*

[165]Art. 2, comma 8, Legge 22 aprile 1941 n. 633, " *i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla presente legge le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce. Il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso* ".

[166]Par. 13.1, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE " *Payments made for the acquisition of partial rights in the copyright (without the transferor fully alienating the copyright rights) will represent a royalty where the consideration is for granting of rights to use the program in a manner that would, without such license constitute an infringement of copyright...*"

[167]Cfr. par. 15, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE.

[168]Cfr. par. 14.2, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE.

[169]Cfr. par. 14.3, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE.

[170]Cfr. par. 17, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE.

[171]WIPO *World Intellectual Property Organization*, Trattato sul Copyright, art. 5, 23 dicembre 1996.

esse brevettabili o no, necessarie alla riproduzione industriale come tale e nelle stesse 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 esame del prodotto e la generica cognizione del processo tecnico"[172], dà luogo a *royalty* sia nella normativa comunitaria che in quella nazionale, pertanto deve essere distinto dai corrispettivi pagati per la prestazione di servizi in quanto rientranti nei redditi d'impresa.

Il paragrafo 11 del Commentario all'art. 12 elenca una serie di transazioni considerate prestazioni di servizi in luogo di divulgazione di *know how*, in particolare: attività post-vendita, servizi forniti sotto garanzia dal venditore all'acquirente, pura assistenza tecnica, consulenza *on-line* resa da ingegneri, avvocati o esperti contabili[173]. Individua inoltre criteri utili a distinguere le due fattispecie: i contratti di *know how* riguardano informazioni già esistenti o che verranno fornite dopo la loro creazione e prevedono clausole di segretezza delle informazioni; nella prestazione di servizi il fornitore può impiegare particolari esperienze e competenze, ma non è a questi richiesto di trasmetterle all'altra parte. Nella cessione di *know how* il fornitore deve solamente trasmettere le informazioni esistenti al cliente, la fornitura di servizi richiede un maggior obbligo contrattuale da parte del prestatore come il pagamento del personale[174].

[172]C.m. n. 42, 12 dicembre 1981.

[173]Par. 11.4, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE, " *Examples of payments which should therefore not be considered to be received as consideration for the provision of know-how but, rather, for the provision of services, include: payments obtained as consideration for after-sales service, payments for services rendered by a seller to the purchaser under a warranty, payments for pure technical assistance, payments for a list of potential customers, when such a list is developed specially for the payer out of generally available information, payments for an opinion given by an engineer, an advocate or an accountant, and payments for advice provided electronically, for electronic communications with technicians or for accessing, through computer networks, a trouble-shooting database such as a database that provides users of software with non-confidential information i9n response to frequently asked question or common problems that arise frequently* ".

[174]Par. 11.3, Commentario all'art 12, Modello di Convenzione OCSE, " *The need to distinguish these two types of payments, i.e. payments for the supply of knowhow and payments for the provision of services, sometimes gives rise to practical difficulties. The following criteria are relevant for the purpose of making that distinction: Contracts for the supply of know-how concern information of the kind described in paragraph 11 that already exists or concern the supply of information after its development or creation and include provisions concerning the confidentiality of that information. In the case of contracts for the provision of services, the supplier undertakes to perform services which may require the use, by that supplier, of special knowledge, skill and expertise but not the transfer of such special knowledge, skill or expertise to the other party. In most cases involving the supply of know-how, there would generally be very little more which needs to be done by the supplier under the contract other than to supply existing information or reproduce existing material. On the other hand, a contract for the performance of services would, in the majority of cases, involve a very much greater level of expenditure by the supplier in order to perform his contractual obligations. For instance, the supplier, depending on*

Passiamo all'analisi delle transazioni *online* classificate dal *TAG*.

1) L*'ordine tecnico di acquisto di beni materiali*, il cliente seleziona l'articolo da un catalogo in rete di beni materiali e lo ordina direttamente al *provider* commerciale[175]; la consegna avviene fisicamente seguendo le vie tradizionali[176], è considerato reddito d'impresa, in quanto non riguarda l'utilizzo di copyright.

2) L*'ordine elettronico e prelevamento di prodotti digitali*, il cliente seleziona l'articolo da un catalogo in rete di prodotti digitali e lo ordina direttamente al *provider* commerciale; il prodotto viene scaricato dalla rete e caricato sul disco fisso del cliente o su altri supporti non temporanei[177], è considerato reddito d'impresa poiché il bene è scaricato sul proprio disco fisso ad uso personale e il compenso è pagato al fine di acquisire i dati trasmessi in forma digitale.

3) L*'ordine elettronico e prelevamento di prodotti digitali finalizzato allo sviluppo del diritto di riproduzione*, il cliente seleziona l'articolo da un catalogo in rete di prodotti digitali e lo ordina direttamente al *provider* commerciale, il prodotto viene scaricato dalla rete e caricato sul disco fisso del cliente o su altri supporti non temporanei; il cliente acquisisce inoltre il diritto di sviluppare commercialmente il diritto di riproduzione del prodotto[178], è considerato *royalty*.

4) Gli *aggiornamenti ed implementazioni*, il *provider* fornisce al cliente aggiornamenti ed implementazioni al prodotto digitale o al *software*; non sono previsti aggiornamenti specifici per il singolo cliente[179], sono considerati redditi

the nature of the services to be rendered, may have to incur salaries and wages for employees engaged in researching, designing, testing, drawing and other associated activities or payments to subcontractors for the performance of similar services."

[175]Fornitore di servizi, contenuti o prodotti commerciali nel commercio elettronico.

[176]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, OECD, Allegato 2, categoria 1,*"The customer selects an item from an online catalogue of tangible goods and orders the item electronically directly from a commercial provider. There is no separate charge to the customer for using the online catalogue. The product is physically delivered to the customer by a common carrier* ".

[177]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, OECD, Allegato 2, categoria 2, "*The customer selects an item from an online catalogue of software or other digital products and orders the product electronically directly from a commercial provider. There is no separate charge to the customer for using the online catalogue. The digital product is downloaded onto the customer's hard disk or other non-temporary media* "

[178]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, OECD, Allegato 2, categoria 3, "*The customer selects an item from an online catalogue of software or other digital products and orders the product electronically directly from a commercial provider. There is no separatecharge to the customer for using the online catalogue. The digital product is downloaded into the customer's hard disk or other non-temporary media. The customer acquires the right to commercially exploit the copyright in the digital product (e.g. a book publisher acquires a copyrighted picture to be included on the cover of a book that it is producing)* ".

[179]Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD, Allegato 2, categoria 4, "*The provider of software or other digital product agrees to provide the customer with updates and add-ons to the digital product. There is no agreement to produce updates or add-ons specifically*

d'impresa.

5) Le *cessioni di software ad utilizzo temporale limitato e licenze di altre informazioni digitali*, il cliente acquista il diritto all'utilizzo del software o di altro prodotto digitale per un periodo di tempo inferiore alla vita utile dello stesso; tutte le copie al termine della licenza vengono distrutte o diventano inutilizzabili[180], danno luogo a reddito d'impresa.

6) La *cessione di software o altro prodotto digitale monouso*, il cliente acquista il diritto di utilizzare una sola volta il *software* o altro prodotto digitale, prelevato elettronicamente o utilizzato in remoto; non riceve il diritto di effettuare copie del prodotto[181], considerata da alcuni prestazione di servizi, dà comunque luogo a reddito d'impresa.

7) L*'application hosting con licenza separata*, l'utilizzatore acquisisce una licenza a tempo indeterminato per l'uso di un *software*, il contratto è stipulato con un *host service*[182] il quale carica la copia del *software* sul *server* del cliente che lo gestisce direttamente; l'applicazione viene eseguita o sul computer del cliente, dopo essere stata caricata sulla memoria mobile, *ram* o sul *server* dell'*host* da una posizione remota[183], è considerato reddito d'impresa poichè generalmente tali pagamenti generano un corrispettivo per la prestazione di un servizio, e non canoni d'affitto, in quanto l'utilizzo è realizzato contestualmente con altri e non in via esclusiva da parte del cliente.

8) L*'application hosting con contratto aggregato*, l'utilizzatore, con un

---

for a given customer ".

[180]Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD, Allegato 2, categoria 5, "*The customer receives the right to use software or other digital products for a period of time that is less than the useful life of the product. The product is either downloaded electronically or delivered on a tangible medium such as a CD. All copies of the digital product are deleted or become unusable upon termination of the license* ".

[181]Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD, Allegato 2, categoria 6, "*The customer receives the right to use software or other digital products one time. The product may be either downloaded or used remotely (e.g. use of software stored on a remote server). The customer does not receive the right to make copies of the digital product other than as required to use the digital product for its intended use* ".

[182]Possessore del server, collegato in rete con altri computer, ospita risorse esterne come siti web, software, applicazioni e fornisce servizi agli utilizzatori collegati ad esso con i propri computer.

[183]Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD, Allegato 2, categoria 7, "*A user has a perpetual license to use a software product. The user enters into a contract with a host entity whereby the host entity loads the software copy on servers owned and operated by the host. The host provides technical support to protect against failures of the system. The user can access, execute and operate the software application remotely. The application is executed either at a customer's computer after it is downloaded into RAM or remotely on the host's server. This type of arrangement could apply, for example, for financial management, inventory control, human resource management or other enterprise resource management software applications* ".

singolo contratto aggregato, stipula un accordo con il *provider* il quale consente l'accesso a più programmi applicativi, li ospita sul proprio *server* e fornisce supporto tecnico per l'*hardware* e per il *software*; il programma applicativo viene eseguito o sul computer del cliente, dopo essere stata caricato sulla memoria mobile, *ram* o sul *server* dell'*host* da una posizione remota, inoltre il contratto è rinnovabile annualmente[184], è considerato reddito d'impresa.

9) L'*Application Service Provider*, il *provider* acquista una licenza ad utilizzare un *software* applicativo nella propria attività di *provider* di servizi applicativi e rende disponibile al cliente l'accesso ad un *software* applicativo ospitato sui propri *servers*; il *software* automatizza una determinata funzione amministrativa per il cliente, il quale non può copiare il *software* ma solamente utilizzarlo sul *server* del p*rovider*[185], è considerato reddito d'impresa.

10) I *canoni per la fornitura di servizi applicativi ASP*, il *provider* di servizi applicativi fornisce al *provider* del software applicativo un corrispettivo pari ad una percentuale del fatturato ottenuto dai propri clienti; il contratto ha durata annuale[186], sono considerati reddito d'impresa poiché il *software* applicativo viene utilizzato dal *provider* di servizi applicativi nello svolgimento della propria attività (anche se il *provider* di servizi applicativi può divulgare ai clienti informazioni protette non rileva ai fini della classificazione poiché la parte da pagare a fronte del diritto di riproduzione sarebbe irrilevante sul totale complessivo).

11) Il *web site hosting*, il *provider* offre spazio sul proprio *server* per ospitare

---

[184]Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD, Allegato 2, categoria 8, "*For a single, bundled fee, the user enters into a contract whereby the provider, who is also the copyright owner, allows access to one or more software applications, hosts the software applications on a server owned and operated by the host, and provides technical support for the hardware and software. The user can access, execute and operate the software application remotely. The application is executed either at a customer's computer after it is downloaded into RAM or remotely on the host's server. The contract is renewable annually for an additional fee* ".

[185]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce*, OECD, Allegato 2, categoria 9, "*The provider obtains a license to use a software application in the provider's business of being an application service provider. The provider makes available to the customer access to a software application hosted on computer servers owned and operated by the provider. The software automates a particular back-office business function for the customer. For example, the software might automate sourcing, ordering, payment, and delivery of goods or services used in the customer's business, such as office supplies or travel arrangements. The provider does not provide the goods or services. It merely provides the customer with the means to automate and manage its interaction with third-party providers of these goods and services. The customer has no right to copy the software or to use the software other than on the provider's server, and does not have possession or control of a software copy* ".

[186]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD*, Allegato 2, categoria 10, *"In the example above, the ASP pays the provider of the software application a fee which is a percentage of the revenue collected from customers. The contract is for a one year term ".*

siti web, tuttavia non ottiene alcun diritto sui diritti di riproduzione creati dall'autore del *sito web*, il quale gestisce e modifica il contenuto del sito stesso da una posizione remota; il corrispettivo pagato al *provider* viene calcolato in base al passare del tempo,[187] dà luogo a reddito d'impresa.

12) La *manutenzione del software*, il contratto di manutenzione tipicamente include l'aggiornamento del software e il supporto tecnico, per i quali viene corrisposto un unico pagamento annuale[188], risulta applicabile il par. 11 del commentario all'art. 12 del Modello di Convenzione OCSE, (prevede la possibilità di classificare l'intero pagamento come riferibile alla parte prevalente) è considerato reddito d'impresa generato dalla prestazione di un servizio.

13) L*'immagazzinamento dati*, il cliente immagazzina i propri dati sui server del Provider, l'utilizzatore accede, carica, recupera e gestisce i propri dati in remoto, poiché nessun *software* gli viene concesso in licenza[189], dà luogo a reddito d'impresa, in quanto generalmente trattasi di pagamenti per prestazioni di servizi e non canoni di affitto.

14) Il *supporto al cliente su una rete di computer*, il *provider* fornisce supporto tecnico in linea al cliente, come la consulenza d'installazione e la risoluzione di problemi (sono inclusi la documentazione tecnica in linea e le comunicazioni mediante posta elettronica con personale tecnico)[190], è considerato reddito d'impresa a fronte della prestazione di servizi, in quanto la consulenza in tal modo prestata non configura il pagamento di un canone.

15) Il *recupero dati*, il *provider* predispone un deposito di informazioni a

---

[187]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 11, *"The provider offers space on its server to host web sites. The provider obtains no rights in the copyrights created by the developer of the web site content. The owner of the copyrighted material on the site may remotely manipulate the site, including modifying the content on the site. The provider is compensated by a fee based on the passage of time ".*

[188]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 12, *"Software maintenance contracts typically bundle software updates together with technical support. A single annual fee is charged for both updates and technical support. In most cases, the principal object of the contract is the software updates ".*

[189]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 13, *"The customer stores its computer data on computer servers owned and operated by the provider. The customer can access, upload, retrieve and manipulate data remotely. No software is licensed to the customer under this transaction. An example would be a retailer who stores its inventory records on the provider's hardware and persons on the customer's order desk remotely access this information to allow them to determine whether orders could be filled from current stock ".*

[190]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 14, *"The provider provides the customer with online technical support, including installation advice and trouble-shooting information. This support can take the form of online technical documentation, a trouble-shooting database, and communications (e.g. by e-mail) with human technicians ".*

disposizione dei clienti per cercare e recuperare dati[191], dà luogo a reddito d'impresa in quanto configura una prestazione di servizio o un pagamento finalizzato ad ottenere le informazioni di cui necessita il cliente.

16) L*'invio di dati esclusivi o di dati di elevato valore*, il *provider* predispone un deposito di informazioni a disposizione dei clienti, con dati aventi un valore maggiore rispetto alla necessità del cliente di ricercali e recuperarli, a cui il Provider aggiunge un valore significativo in termini di contenuti, come l'analisi dei dati grezzi; il prodotto risultante non è realizzato specificatamente per un determinato cliente che non deve osservare nessun obbligo di riservatezza sul contenuto[192], dà luogo a un reddito d'impresa.

17) La *pubblicità*, gli inserzionisti pagano per diffondere la propria pubblicità agli utilizzatori di un *sito web*, vengono utilizzati i c.d. *banner ads* che permettono, quando selezionati, di caricare la pagina *web* predisposta dall'inserzionista; le tariffe vengono quantificate in contatti visivi (numero delle volte che il messaggio compare all'utilizzatore) o sul numero di selezioni effettuate dagli utilizzatori[193], dà luogo a reddito d'impresa.

18) L*'accesso elettronico a consulenze professionali*, un professionista effettua consulenza mediante messaggi elettronici, video-conferenze o altri mezzi remoti di comunicazione[194]; dà luogo a reddito d'impresa per prestazioni di servizi in quanto la consulenza su richiesta configura prestazione di servizio e non divulgazione di *know how.*

---

[191]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 15, *"The provider makes a repository of information available for customers to search and retrieve. The principal value to customers is the ability to search and extract a specific item of data from amongst a vast collection of widely available data ".*

[192]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 16, *"As in the previous example, the provider makes a repository of information available to customers. In this case, however, the data is of greater value to the customer than the means of finding and retrieving it. The provider adds significant value in terms of content (e.g. by adding analysis of raw data) but the resulting product is not prepared for a specific customer and no obligation to keep its contents confidential is imposed on customers. Examples of such products might include special industry or investment reports. Such reports are either sent electronically to subscribers or are made available for purchase and download from an online catalogue or index".*

[193]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 17, *"Advertisers pay to have their advertisements disseminated to users of a given web site. So-called "banner ads" are small graphic images embedded in a web page, which when clicked by the user will load the web page specified by the advertiser. Advertising rates are most commonly specified in terms of a cost per thousand "impressions" (number of times the ad is displayed to a user), though rates might also be based on the number of "click-throughs" (number of times the ad is clicked by a user) ".*

[194]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 18, *"A consultant, lawyer, doctor or other professional service provider advises customers through email, video conferencing, or other remote means of communication ".*

19) Le *informazioni tecniche*, al cliente vengono fornite informazioni tecniche non divulgate che riguardano un prodotto o un processo[195]; danno luogo a royalty in quanto configurano cessione di *know how* per informazioni concernenti esperienza industriale, commerciale o scientifica.

20) L'*invio di informazioni*, il *provider* invia per via elettronica i dati ai sottoscrittori, con cadenza periodica in accordo con le rispettive preferenze personali[196], dà luogo a reddito d'impresa.

21) L'*accesso ad un sito web interattivo*, il *provider* rende disponibile agli abbonati un *sito web* con contenuti digitali, ogni abbonato paga un importo fisso periodico per accedere al sito ed interagire con esso *on-line*[197]; l'importo relativo alla sottoscrizione dell'abbonamento dà luogo a reddito d'impresa, al contrario il pagamento effettuato dal *provider* al proprietario del diritto di riproduzione del contenuto digitale è considerato royalty.

22) I *portali per acquisti online*, un operatore di *siti web* ospita sui suoi *server* cataloghi elettronici di diversi commercianti, dai quali i clienti effettuano ordinazioni *online*; l'operatore del *sito web* non ha relazioni con i clienti ma trasmette solamente gli ordini ai venditori, che pagano all'operatore una commissione in base agli ordini realizzati tramite il sito[198], danno luogo a redditi d'impresa, poiché configurano ricavi per servizi pubblicitari.

23) Le *aste on-line*, il *provider* mette in mostra gli articoli all'asta, gli acquirenti acquistano i prodotti direttamente dal proprietario; il *provider* riceve come pagamento una percentuale sul prezzo di vendita o una somma fissa[199],

---

[195]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 19, *"The customer is provided with undivulged technical information concerning a product or process (e.g. narrative description and diagrams of a secret manufacturing process) ".*

[196]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 20, *"The provider electronically delivers data to subscribers periodically in accordance with their personal preferences. The principal value to customers is the convenience of receiving widely available information in a custom-packaged format tailored to their specific needs ".*

[197]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 21, *"The provider makes available to subscribers a web site featuring digital content, including information, music, video, games, and activities (whether or not developed or owned by the provider). Subscribers pay a fixed periodic fee for access to the site. The principal value of the site to subscribers is interacting with the site while online as opposed to getting a product or services from the site ".*

[198]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 22, *"A web site operator hosts electronic catalogues of multiple merchants on its computer servers. Users of the web site can select products from these catalogues and place orders online. The web site operator has no contractual relationship with shoppers. It merely transmits orders to the merchants, who are responsible for accepting and fulfilling orders. The merchants pay the web site operator a commission equal to a percentage of the orders placed through the site ".*

[199]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 23,

danno luogo a reddito d'impresa, al pari dei ricavi ottenuti da una casa d'aste.

24) I *programmi di vendita riferita*, il *provider* paga una commissione di vendita all'operatore di un *sito web* al fine di mettere in lista uno o più dei sui prodotti sul sito di quest'ultimo; quando un cliente seleziona uno di questi prodotti la pagina che ne consente l'acquisto, viene caricata dal sito del *provider*, in questo modo lo stesso individua la fonte della vendita guidata e paga all'operatore del *sito web* (in caso di acquisto del prodotto) una percentuale sulla vendita[200]; danno luogo a reddito d'impresa.

25) Le *transazioni per l'acquisto di contenuti*, un operatore di *siti web*, al fine di attrarre nuovi utilizzatori dello stesso, acquista da vari *content providers* nuove informazioni o altri contenuti[201]; danno luogo a royalty se il materiale esposto al pubblico è coperto da copyright, al contrario danno luogo a reddito d'impresa se l'operatore paga il *content provider* per la creazione di nuovi materiali con diritto di riproduzione incluso.

26) Le *trasmissioni televisive via web*, l'utilizzatore accede ad un database di materiali audio-visivi tutelati, la società emittente riceve abbonamenti o ricavi pubblicitari[202]; danno luogo a reddito d'impresa.

27) I *costi di trasporto*, un *provider* di contenuti paga un *sito web* o un operatore di rete al fine di avere i suoi contenuti esposti dal sito web o dall'operatore di rete[203]; danno luogo a reddito d'impresa in quanto configurano una prestazione di servizi.

28) L*'abbonamento ad un sito web che consente lo scarico di prodotti digitali*,

---

"The provider displays many items for purchase by auction. The user purchases the items directly from the owner of the items, rather than from the enterprise operating the site. The vendor compensates the provider with a percentage of the sales price or a flat fee ".

[200]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 24, *" An online provider pays a sales commission to the operator of a web site that refers sales leads to the provider. The web site operator will list one or more of the provider's products on the operator's web site. If a user clicks on one of these products, the user will retrieve a web page from the provider's site from which the product can be purchased. When the link on the operator's web page is used, the provider can identify the source of the sales lead and will pay the operator a percentage commission if the user buys the product ".*

[201]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 25, *"A web site operator pays various content providers for news stories, information, and other online content in order to attract users to the site. Alternatively, the web site operator might hire a content provider to create new content specifically for the web site ".*

[202]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 26, *"The user accesses a content database of copyrighted audio and/or visual material. The broadcaster receives subscription or advertising revenues ".*

[203]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 27, *"A content provider pays a particular web site or network operator in order to have its content displayed by the web site or network operator ".*

un *provider* rende disponibile agli abbonati un *sito web* che espone prodotti digitali protetti da *copyright*, gli abbonati pagano una somma periodica fissa per accedere al sito dal quale possono scaricare tali prodotti digitali (come ad esempio la musica)[204]; dà luogo a reddito d'impresa in quanto i prodotti digitali vengono scaricati ad uso personale.

[204]*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce, OECD,* Allegato 2, categoria 28, *"The provider makes available to subscribers a web site featuring copyrighted digital content (e.g. music). Subscribers pay a fixed periodic fee for access to the site. Unlike category 21, the principal value of the site to subscribers is the possibility to download these digital products ".*

CAPITOLO 3

FISCALITÀ INDIRETTA E COMMERCIO ELETTRONICO

SOMMARIO: 3.1. Iva, stabile organizzazione e commercio elettronico. - 3.2. Il commercio elettronico indiretto come cessione di beni. - 3.3. Il commercio elettronico diretto come prestazione di servizi. - 3.4. La direttiva comunitaria 2002/38/CE. - 3.5. La tassazione nel luogo di stabilimento del committente nelle prestazioni di servizi: cosa cambia con la Direttiva Comunitaria 2008/8/CE. - 3.6. Il regime speciale dei servizi *e-commerce*.

3.1. Iva, stabile organizzazione e commercio elettronico

Anche in ambito di tassazione indiretta, al fine di consentire al commercio elettronico un ampio sviluppo, è necessario un quadro normativo chiaro e non discriminatorio.

L'imposta sul valore aggiunto[1] è un'imposta indiretta sui consumi che colpisce il valore aggiunto del bene o servizio prestato[2], grava sul consumatore finale e risulta neutrale per il soggetto passivo d'imposta.

Sono soggette ad Iva "*le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, effettuate nel territorio dello stato nell'esercizio di arti o professioni, e sulle importazioni da chiunque effettuate.*"[3]

È applicata con criteri omogenei in tutti i Paesi appartenenti alla Comunità Europea, al fine di evitare distorsioni concorrenziali. Le normative degli Stati

[1]D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

[2]Il carico impositivo si forma nel ciclo produttivo-distributivo e l'imposta grava sul valore che si aggiunge ad ogni fase del ciclo, viene anticipato dai soggetti passivi d'imposta grazie al sistema della detrazione "*imposta da imposta*". Questi ultimi infatti periodicamente versano l'imposta allo Stato corrispondente alla differenza tra la somma che risulta dall'applicazione dell'aliquota stabilita per legge sulle prestazioni di servizi o cessioni di beni e le somme dagli stessi pagate a titolo d'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione di beni e servizi inerenti la loro attività economica.

[3]Articolo 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

membri devono adeguarsi alle prescrizioni contenute nelle direttive comunitarie e una parte del gettito del tributo viene versata dagli stessi all'Unione Europea. Il carattere di neutralità e trasparenza la rendono adatta alla tassazione in ambito internazionale.

L'Iva è in vigore in Italia dal 1973 con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in recepimento della direttiva n. 77/388/CEE[4]. In base all'art. 1 del D. P. R. 633/1972 sono tre i caratteri che legittimano l'applicazione del tributo: carattere oggettivo (deve trattarsi di una cessione di beni o una prestazione di servizi previsti dalla normativa, un acquisto intracomunitario[5] o un'importazione[6]); carattere soggettivo (devono essere effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni); carattere territoriale (devono essere effettuate nel territorio dello Stato[7]).

Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato *" se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali[8], comunitari[9] o vincolati al regime della temporanea importazione[10], esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto* "[11].

Con l'entrata in vigore del D. L. del 30 agosto 1993 n. 331[12], le cessioni di beni all'interno della Comunità europea sono considerate operazioni di acquisto o cessione intracomunitarie, a cui viene applicato il principio della tassazione nel Paese di destinazione[13], caratterizzato dall'imponibilità degli acquisti e la non

[4]Consiglio Europeo, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposta sul fatturato – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, 17 maggio 1977.

[5]Art. 38, comma 1, D. L. 331/1993, " *L'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato ".*

[6]Operazioni extracomunitarie che intercorrono tra un soggetto residente nella comunità europea e un soggetto residente in un Paese terzo definite in questo caso importazioni od esportazioni.

[7]Sono esclusi dal territorio dello Stato i comuni di Livigno e Campione d'Italia e le acque territoriali del lago di Lugano, pertanto in essi non vige l'Iva e l'invio di beni costituisce esportazione, l'introduzione di beni importazione. Cfr. art. 7 D. p. r. 633/1972.

[8]Beni prodotti in Italia o importati definitivamente.

[9]Beni prodotti in uno Stato membro o provenienti da Paesi extra-comunitari e importati definitivamente in uno Stato dell'Unione, opprure immessi in libera pratica in un paese comunitario.

[10]Regime doganale che consente l'utilizzo nel territorio della Comunità, in esonero totale o parziale dai dazi all'importazione, di merci non comunitarie destinate ad essere riesportate senza aver subito modifiche.

[11]Art. 7-bis, D.p..r. 633/1972.

[12]Definito regime transitorio in attesa che venga fissato un regime di tassazione definitivo per gli scambi intracomunitari.

[13]Art. 40, comma 1, d.l. 331/1993, " *Gli acquisti intracomunitari sono effettuati nel territorio dello*

imponibilità delle cessioni. Al fine di configurare cessione o acquisto intracomunitario, l'operazione deve essere realizzata a titolo oneroso e comportare il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale, deve essere realizzata tra soggetti passivi Iva residenti in due Stati membri, i beni devono essere trasportati o spediti da uno Stato membro all'altro[14].

Sono considerate importazioni le *"operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro paese membro della Comunità medesima, ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'art 7. "*[15]

Non rileva il soggetto che le realizza ma si fa riferimento all'introduzione nel territorio dello Stato di beni non appartenenti alla Comunità europea, la base imponibile è costituita dal valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, delle spese di trasporto fino al luogo di destinazione e delle accise se dovute[16]. Le esportazioni[17] invece non sono imponibili ed è quindi necessario al fine della non imposizione che il bene esca dal territorio comunitario.

Il carattere territoriale delle prestazioni di servizi è stato oggetto di modifica con l'approvazione del Decreto Legislativo 11 febbraio 2010, n. 18[18] che ha recepito la Direttiva Comunitaria 2008/8/CE[19], il quale distingue tra prestazioni rese a

---

Stato se hanno per oggetto beni, originari di altro Stato membro o ivi immessi in libera pratica ai sensi degli articoli 9 e 10 del Trattato istitutivo della Comunità economica europea, spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato ".

[14]Art. 38, comma 2, D. L. 331/1993, " *costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto* ".

[15]Art. 67, comma 1, D.p..r. 633/1972.

[16]Art. 69, comma 1, D.p..r. 633/1972, " *l'imposta è commisurata, con le aliquote indicate dall'art. 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare degli altri diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonchè dell'ammontare delle spese d'inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo. Per i supporti informatici, conteneti programmi per elaboratore prodotti in serie, concorre a formare il valore imponibile anche quello dei dati e delle istruzioni in essi contenuti. Per i beni che prima dello sdoganamento hanno formato oggetto nello Stato di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima cessione* ".

[17]Art. 8, D.p..r. 633/1972.

[18]G. U. n. 41, 19 febbraio 2010, " *Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonchè il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie* ".

[19]Consiglio dell'Unione Europea, 12 febbraio 2008.

soggetti passivi Iva[20] e soggetti non passivi Iva, ovvero consumatori privati, pertanto "*la qualificazione del committente è indispensabile per determinare il luogo impositivo della prestazione*"[21].

Per quanto riguarda la prima categoria si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato[22], per soggetto *passivo stabilito nel territorio dello Stato* si intende: " *un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva*"[23]. Al fine di individuare il luogo impositivo è necessario svolgere una triplice verifica sullo *status*, la qualità e il luogo di stabilimento del committente, infatti la tassazione nei rapporti tra soggetti passivi passa dal luogo di stabilimento del prestatore a quello del committente (c.d. "*regola del committente*"); pertanto affinchè il servizio sia tassato nel Paese di residenza del committente è necessario verificare, oltre al luogo di stabilimento dello stesso, che questo sia un soggetto passivo Iva (status) e che impieghi il servizio ricevuto nell'esercizio dell'attività d'impresa o di arte o di professione (qualità)[24]. Tale criterio generale trova deroga in determinati tipi di prestazioni, per esempio le prestazioni relative a beni immobili, al trasporto di passeggeri, di ristorazione e di *catering*[25].

[20]Art. 7-ter, comma 2, D. p. r. 633/1972, " *Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese: a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività; b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole; c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto* ".

[21]S. FICOLA, B. SANTACROCE, *Commercio elettronico: identificazione del prestatore e del committente,* in *Corriere tributario,* 2012, fasc. 15 pag. 1145 – 1150.

[22]Art. 7-ter, comma 1, lett. *a*, D. p. r. 633/1972.

[23]Art. 7, comma 1, lett. d, D. p. r. 633/1972.

[24]M. PEIROLO, *Territorialità IVA dei servizi triplice verifica sullo status del committente,*in *Fiscalità e Commercio internazionale,* fasc. 10, 2011, p. 27 ss.

[25]Art. 7-quarter, comma 1, D. p. r. 633/1972, " *In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato; b) le prestazioni di trasporto di passeggeri,*

Se invece il committente non è un soggetto passivo Iva si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato[26] (c. d. " *regola del prestatore* ") in questo caso risultano territorialmente rilevanti in Italia i servizi resi a un consumatore privato comunitario o extra comunitario da un soggetto italiano passivo d'imposta. Anche in questo caso sono previste deroghe al principio generale[27], in particolare l'art. 7-*septies*, comma 1, *lettera i)*, dispone che non si considerano effettuati nel territorio dello Stato se resi a committenti non soggetti passivi domiciliati o residenti fuori della comunità " *i servizi prestati per via elettronica* ", e l'art. 7-*sexies*, comma 1, *lettera f)*, dispone che si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi " *le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero* ".

È il soggetto passivo Iva che effettua la cessione o la prestazione del servizio che è obbligato a norma di legge a versare l'imposta all'Erario[28]; pertanto i soggetti passivi Iva non residenti nel territorio dello Stato che realizzano operazioni rilevanti ai fini del tributo nel territorio dello Stato devono nominare un proprio rappresentante fiscale[29] o identificarsi direttamente nello Stato nazionale.[30]

Questo principio è derogato dall'art. 17, comma 2, nel caso di prestazioni tra soggetti passivi, il quale dispone: "*gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non*

in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato; c) le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diverse da quelle di cui alla lettera d), quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato; d) le prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato; e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato ".

[26]Art. 7-ter, comma 1, lett. b, D. p. r. 633/1972.

[27]Art. 7-sexies, " *Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi* "; art. 7-septies, " *Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità* ", D. p. r. 633/1972.

[28]Art. 17, comma 1, D. p. r. 633/1972, " *L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo* ".

[29]Art. 17, comma 3, D.p.r. 633/1972.

[30]Art. 35-ter, D.p.r. 633/1972.

residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti", c.d. *reverse charge,* in cui si verifica un'inversione contabile tra prestatore e committente. È il committente, soggetto passivo residente, che deve adempiere al tributo emettendo un'autofattura, con Iva a debito e Iva a credito, da registrare sia nel registro delle fatture emesse che in quello delle fattura ricevute o, in caso di fornitore comunitario, integrando la fattura ricevuta dallo stesso con l'Iva italiana a debito e a credito. La deroga non opera dunque in caso di prestazioni territorialmente rilevanti da parte di soggetti non residenti nei confronti di privati consumatori italiani.

Inversione contabile, nomina di un rappresentante fiscale e identificazione diretta non si verificano se il soggetto non residente dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato[31].

In ambito Iva il concetto di stabile organizzazione è stato oggetto di un ampio dibattito, sia in dottrina[32] che in giurisprudenza[33], in quanto, fino al Regolamento Comunitario di attuazione delle nuove disposizioni comunitarie che regolano l'imposta sul valore aggiunto[34], non vi era espressa previsione normativa di stabile organizzazione ma si faceva riferimento al "*centro di attività stabile*"[35], come presupposto al fine di configurare la territorialità dei servizi.

In particolare la Corte di Giustizia si era espressa in più occasioni specificando

---

[31]Art. 17, comma 4, D.p.r. 633/1972, " *le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato* ".

[32]Cfr. F. ROSSI RAGAZZI, *La stabile organizzazione dopo le direttive iva,* in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 11, p. 821-830; S. CERATO, *La stabile organizzazione ai fini IVA : novità 2010*, in *Il Fisco*, 2010, pp. 1804 ss.; F. VENEGONI, P. TARGA, *I servizi resi a società non residente con stabile organizzazione in Italia,* in *Fiscalità internazionale*, 2005, p. 134 ss; M. PISANI *L'accertamento dell'Iva nella stabile organizzazione,* in *Il Fisco*, 2005, p. 6256 ss; A. PICIOCCHI *Stabile organizzazione e rappresentante Iva: posizione italiana e valutazione della compatibilità con la normativa comunitaria*, 2004, in *Il Fisco*, 2004, p. 5821 ss; L. ROSA, *La tassazione ai fini iva del commercio elettronico*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 2002, fasc. 20 p. 1463-1466.

[33]G. MANZI, *Stabile organizzazione, Iva e Modello OCSE la Suprema corte consolida la propria giurisprudenza,* in *Fiscalità internazionale*, 2007, pp 29 ss; Cass. n. 17206, 25 gennaio 2006; Cass. n. 6799, 6 aprile 2004; Cass. n. 3367 e 3368, 7 marzo 2002; Cass. n. 7682, 25 maggio 2002; Cass. n. 10925, 25 luglio 2002; Cass. n. 17373, 6 dicembre 2002.

[34]Consiglio dell'Unione Europea, *Regolamento di esecuzione n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*, 15 marzo 2011, G.U. 23/03/2011.

[35]Art. 9, comma 1, Direttiva Comunitaria 77/388/CEE, " *Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile , a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o , in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile , il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale* ".

che "*il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro d'attività abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi*"[36], allo stesso modo aveva stabilito la presenza di una stabile organizzazione qualora l'attività "*presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate*"[37].

Alla luce di ciò alcuni autori hanno sostenuto la non coincidenza della nozione di stabile organizzazione ai fini Iva con quella ricavata dal Modello di convenzione OCSE, in quanto "*ai fini delle imposte sui redditi si può configurare una stabile organizzazione materiale pur in mancanza di una presenza umana permanente come nel caso di un oleodotto ovvero di attrezzature automatiche che necessitino di personale soltanto per l'installazione, il controllo ed il mantenimento, la stessa cosa non accade ai fini Iva laddove è necessaria la compresenza permanente di mezzi umani e tecnici*"[38].

Lo stesso concetto è stato ripreso nella nozione di stabile organizzazione rilevante ai fini Iva introdotta dal Regolamento Comunitario 282/2011. La scelta del Regolamento è stata effettuata dal legislatore comunitario al fine di garantire un'applicazione uniforme nelle legislazioni degli Stati in quanto il regolamento detta prescrizioni direttamente applicabili in ogni Paese comunitario indipendentemente dal recepimento nazionale di ogni singolo Stato[39].

Innanzitutto il Regolamento in oggetto introduce all'art. 10 la nozione di luogo dell'attività economica come "*il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa*", specificando tre criteri di riferimento: il luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, la sede legale e il luogo in cui si riunisce la direzione; prevale, in caso di incertezza, "*il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa*". Il legislatore comunitario concepisce l'azienda come centro decisionale e non come

[36]Sent. Berkholz, 4 luglio 1985, causa 168/84.
[37]C-190/95, causa del 17 luglio 1997.
[38]E. DELLA VALLE, P. MASPES, *La stabile organizzazione nel sistema dell'iva*, in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 12, p. 942-946.
[39]S. ARMELLA, S. MACHIERALDO, *Luogo delle operazioni imponibili: le definizioni Ue impongono una revisione del diritto interno*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 20, p. 1662-1666.

semplice sede fissa d'affari, enfatizzando maggiormente il *management* e il luogo in cui vengono prese "*le decisioni vitali per l'impresa*"[40].

L'art. 11 del Regolamento designa la nozione di stabile organizzazione come "*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*" sia di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione[41], sia di fornire i servizi di cui ne assicura la prestazione[42]. La stabile organizzazione dunque attraverso la propria struttura deve essere in grado di ricevere e utilizzare i servizi necessari alle proprie esigenze se la stessa è committente del servizio e fornire servizi a committenti non soggetti passivi o servizi per via elettronica[43].

Il fatto di disporre di un numero di partita Iva non è sufficiente per configurare stabile organizzazione di un soggetto passivo in uno Stato membro che svolge la sua attività economica in un altro Stato membro[44].

Al fine di determinare il debitore dell'imposta[45], nelle operazioni attive, ovvero nelle vendita di beni o servizi, è necessario stabilire se la stabile organizzazione partecipi all'operazione realizzata dalla casa madre nello Stato in cui è dovuta l'Iva. L'art. 53 del Regolamento 282/2011 prevede che la stessa partecipi all'operazione se " *i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione siano utilizzati dalla stessa per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione di tali beni o della prestazione di tali servizi imponibile effettuata in tale Stato membro, prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione* ". Al contrario, la stabile organizzazione non partecipa all'effettuazione dell'operazione se i mezzi della stessa "*sono utilizzati unicamente per funzioni di supporto*

[40]R. CICCIOLI A. DRAGONETTI, *La stabile organizzazione IVA alla luce del regolamento di esecuzione UE n 282/2011*, in *Il Fisco*, 2011 p. 2988 ss.
[41]Art. 11, par. 1, Regolamento UE n. 282/2011.
[42]Art. 11, par. 2, Regolamento UE n. 282/2011.
[43]Cfr. P. CENTONE, *La soggettività parziale ai fini IVA della stabile organizzazione*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, fasc. 1, 2012, p 14 ss.
[44]Art. 11, par. 3, Regolamento UE n. 282/2011.
[45]Art. 192-bis, Direttiva 2006/112/CE " *Ai fini della presente sezione, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni: a) egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile; b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione* ".

amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero crediti". Inoltre se viene emessa fattura con il numero di partita Iva della stabile organizzazione, "*si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro*".[46] Pertanto, se la cessione di beni o la prestazione di servizi, rilevante nel territorio italiano, è effettuata da un soggetto non residente che dispone di una stabile organizzazione in Italia nei confronti di soggetti passivi italiani, o di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, lo stesso soggetto non residente sarà debitore dell'imposta se la sua stabile organizzazione partecipa all'operazione; in caso contrario, sarà debitore il committente italiano. In caso invece di committenti non stabiliti in Italia o committenti non soggetti passivi il debitore dell'imposta sarà in ogni caso il prestatore estero con stabile organizzazione in Italia[47]. In caso poi di un soggetto italiano con stabile organizzazione all'estero che pone in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, dovrà versare l'imposta indipendentemente dalla partecipazione della stabile organizzazione all'operazione posta in essere[48], infatti il prestatore non può considerarsi soggetto non stabilito nello Stato in cui ha la sede principale e in cui effettua l'operazione a prescindere dalla partecipazione della sede principale all'operazione; in questo caso, "*la forza di attrazione della sede risulta più marcata*" di quella della stabile organizzazione[49].

In caso di operazioni passive, ovvero acquisti di beni o servizi, se il committente soggetto passivo "*è stabilito in più di un paese, tale prestazione è imponibile nel paese in cui tale soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, tuttavia, qualora la prestazione di servizi sia fornita a una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, essa è imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le*

[46]Art. 53, par. 2, Regolamento UE n. 282/2011.

[47]M. PEIROLO, *Luogo di stabilimento del committente secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, fasc. 11, 2011, p. 29 ss.

[48]Art. 54, Regolamento UE n. 282/2011, " *se un soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica nel territorio dello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, le disposizioni dell'articolo 192 bis della direttiva 2006/112/CE non si applicano indipendentemente dal fatto che detta sede partecipi o meno alla cessione di beni o alla prestazione di servizi che egli effettua in detto Stato membro* ".

[49]A. MAMMONE, P. MASPES, *Il debitore dell'iva nelle operazioni effettuate da soggetti esteri stabiliti in italia*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 20 p. 1656-661.

proprie esigenze"[50]. Se il soggetto passivo dispone di più stabili organizzazioni, al fine di individuare quale sia da considerarsi committente, è necessario prestare attenzione alla natura e all'utilizzazione del servizio, al contratto, all'ordinativo e al numero di identificazione della stabile organizzazione[51]; in caso invece di servizi resi a più stabili organizzazioni dello stesso soggetto passivo, se il prestatore non riesce ad identificare la stabile organizzazione destinataria, quest'ultima è effettuata nella sede in cui la casa madre possiede la sede della sua attività[52].

Il presupposto oggettivo in ambito Iva si identifica con la cessione del bene nel commercio elettronico indiretto. Infatti, il bene acquistato tramite internet viene consegnato al cliente con i mezzi tradizionali; nel commercio elettronico diretto viene considerato prestazione di servizi poiché si verifica una cessione virtuale del bene acquistato in rete[53].

L'ambito territoriale nel commercio elettronico indiretto è facilmente individuabile in quanto l'operazione si configura come vendita a distanza e vi sono quindi applicabili i principi generali della normativa ai sensi dell'art. 7-*bis* D.P.R. 633/1972. Il commercio elettronico diretto seguirà le norme di cui agli art. 7-*ter* e seguenti, per il quale sono previste specifiche deroghe ai sensi degli art 7- *sexies*, comma 1, lettera *f)* e 7-*septies*, comma 1, lettera *i)*.

[50]Art. 21, par. 1,2, Regolamento UE n. 282/2011.
[51]Art. 22, par. 2, Regolamento UE n. 282/2011.
[52]Art. 22, par. 3, Regolamento UE n. 282/2011.
[53]Cfr. B. SANTACROCE, S. FICOLA, *L' Iva nell'e-commerce e la fatturazione elettronica: Aspetti di fiscalità diretta*, 2011.

3.2. Il commercio elettronico indiretto come cessione di beni

Le operazioni rientranti nel commercio elettronico indiretto vengono assimilate alle vendite a distanza[54]. Il bene dopo essere stato acquistato *on-line* segue i canali di distribuzione tradizionali; in questo caso è rilevante ai fini Iva il momento della consegna o spedizione dello stesso[55]. Anche l'agenzia delle Entrate definisce internet "*un canale alternativo di offerta*"[56] il cui utilizzo "*non è sufficiente a far rientrare l'operazione tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e quindi assoggettabile alla disciplina dell'e-commerce*"[57].

Ai fini dell'identificazione delle operazioni di commercio elettronico indiretto "*costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere* "[58].

Le vendite poste in essere tra diversi Stati comunitari con spedizione del bene dal Paese del fornitore a quello dell'acquirente[59], rientrano nella disciplina delle cessioni e degli acquisti intracomunitari (come sottolineato nel precedente paragrafo) se entrambi i soggetti, cedente e cessionario, sono passivi Iva, e se sono effettuate a titolo oneroso, comportando il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale.

In caso di acquisti intracomunitari[60], l'imposta dovuta è assolta dall'acquirente, il quale provvederà, secondo il meccanismo del "*reverse charge* " ad integrare e numerare la fattura con l'indicazione dell'imposta calcolata in base all'aliquota

[54]In cui il cliente fa pervenire all'alienante la propria ordinazione per via telefonica o postale.
[55]Art. 6, comma 1, D.P.R. 633/1972.
[56]R.m. del 15 novembre 2004, n.133.
[57]Per tanto in caso di vendite in cui sia committente che prestatore siano residenti nello Stato italiano si applica l'art 2 del D.P.R. 633/1972 che disciplina le cessioni di beni.
[58]Art. 2, D.P.R. 633/1972.
[59]Art. 38, comma 2, D.L. n. 331/1993, " *Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto* ".
[60]Art. 38, comma 1, D.L. n. 331/1993, " *l'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato* ".

vigente nel Paese di destinazione del bene[61]. Lo stesso deve poi provvedere alla registrazione della fattura sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti[62], predisponendo inoltre il modello Intrastat " *INTRA2* " sugli acquisti. Per quanto riguarda le cessioni intracomunitarie sono considerate non imponibili nel Paese del cedente, il quale dovrà emette fattura non imponibile e presentare il modello Intrastat " *INTRA1* " sulle vendite.

In caso di vendita a distanza da parte di un soggetto passivo comunitario nei confronti di un privato consumatore residente in altro Stato membro, le operazioni sono imponibili nell'uno o nell'altro Paese membro a seconda del superamento di una certa soglia monetaria.

In deroga al principio generale che prevede l'imposizione nel Paese del cedente, il legislatore nazionale ha previsto che " *si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38, comma 6* "[63]. Fondamentale risulta pertanto il carattere soggettivo determinato dal fatto che l'acquirente sia un consumatore finale e il carattere oggettivo determinato dalla consegna del bene che deve essere spedito o trasportato dal fornitore o da terzi per suo conto. La disposizione non si applica[64] "*alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e a quelle*

[61]Art. 46, comma 1, D.L. n. 331/1993, " *la fattura relativa all'acquisto intracomunitario deve essere numerata e integrata dal cessionario con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni. Se trattasi di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere indicato il titolo unitamente alla relativa norma* ".

[62]Art. 47, comma 1, D.L. 331/1993, " *le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma del primo periodo dello stesso comma, devono essere annotate entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento, e con riferimento al relativo mese, distintamente nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, devono essere annotate entro il mese di emissione. Le fatture devono essere annotate distintamente, nei termini previsti dai precedenti periodi, anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto, con riferimento rispettivamente al mese di ricevimento ovvero al mese di emissione* ".

[63]Art. 40, comma 3, D.L. 331/1993.

[64]Cfr. art. 33, Direttiva Comunitaria 2006/112/CE, " *In deroga all'articolo 32, è considerato luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto, il luogo in cui i beni si trovano al momento d'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni: a) la cessione di beni è effettuata nei confronti di*

di beni da installare, montare o assiemare" e "*alle cessioni di beni, diversi da quelli soggetti ad accisa, effettuate nel territorio dello Stato, fino ad un ammontare nel corso dell'anno solare non superiore a 35.000 euro e semprechè tale limite non sia stato superato nell'anno precedente*"[65]. In questo caso, tali operazioni sono soggette ad Iva nello Stato di provenienza a meno che il cedente non opti per l'applicazione dell'imposta in Italia, identificandosi direttamente o nominando un rappresentate fiscale.

Allo stesso modo costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili[66] " *le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa* ", le quali, dunque, sono assoggettate ad Iva nel Paese di destinazione se nell'anno solare precedente e in quello in corso l'ammontare complessivo delle vendite effettuato nello Stato di destinazione superi il limite di 100.000 euro, ovvero l'eventuale minore ammontare stabilito dallo Stato a norma dell'art. 34; diversamente la disposizione non si applica[67].

Anche in questo caso la disposizione non si applica anche per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare.

La deroga normativa, sia in ambito nazionale che comunitario, trova ragione nel fatto di assicurare un gettito allo Stato membro di destinazione per importi significativi. In dottrina è stato infatti osservato che l'istituto delle vendite a distanza trova giustificazione "*nella necessità di assicurare la tassazione nel*

---

un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA in virtù dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo; b) i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto ".

[65]Art. 40, comma 4, D.L. 331/1993.

[66]Art. 41, D.L. 331/1993.

[67]Art. 41, comma 1, lettera b), par. 2, D.L. 331/1993 " *la disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso 100.000 euro, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'articolo 34 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006. In tal caso è ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal 1 gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale è esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso* ".

luogo effettivo di consumo della merce, e quindi di dare attuazione a uno dei principi strutturali di un tributo sui consumi cioè appunto la tassazione con aliquota dello Stato in cui avviene il consumo ed a beneficio delle finanze di quest'ultimo"[68].

Dalla lettura della norma interna emerge come il legislatore nazionale abbia voluto dare una maggiore specificità alle vendite a distanza specificandole come realizzate in base a " *cataloghi per corrispondenza e simili* ", creando dubbi interpretativi sulla rilevanza del mezzo tecnologico utilizzato. A tal fine è intervenuto lo stesso legislatore nazionale specificando che " *la locuzione <le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni> di cui agli articoli 40, comma 3, e 41, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, deve intendersi riferita alle cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto "*[69], chiarendo in modo definitivo l'esatta portata delle vendite a distanza della disciplina nazionale.

Le operazioni con Paesi extracomunitari rientrano nel regime delle importazioni od esportazioni, e quindi sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le prime e non soggette le seconde.

Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili "*le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi*"[70]. Il bene ceduto è soggetto a tassazione nel Paese dell'acquirente.

Le importazioni[71] sono soggette all'imposta indipendentemente dallo *status*

[68]C. CASINOVI R. LUPI, *Le vendite a distanza: rapporti tra norma interna e norma comunitaria*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, p. 153 ss.

[69] Art. 11-*quarter*, L. 80, 14 maggio 2005.

[70] Art. 8, comma 1, D.P.R. 633/1972.

[71]Art. 67, Comma 1, D.P.R. 633/1972, "*costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima, ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell' art. 7: a) le operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità economica europea; b) le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'articolo 2, lettera b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio1985; c) le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscano della esenzione totale dai dazi di importazione; d) le*

dell'acquirente, soggetto passivo o privato consumatore, e sono inoltre soggette ai diritti doganali eventualmente previsti dalla normativa comunitaria[72].

operazioni di immissione in consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d' oltremare ".

[72]Art. 44 e ss, Regolamento CE n. 450/2008, *Codice Doganale Comunitario* del Parlamento europeo e del Consiglio, 23 aprile 2008.

3.3. Il commercio elettronico diretto come prestazione di servizi

Le problematiche in ambito Iva emergono nel commercio elettronico diretto poiché lo stesso mette in discussione i tre caratteri oggettivo, soggettivo e territoriale che stanno a fondamento dell'imposta sul valore aggiunto. I prodotti digitali infatti vengono trasferiti direttamente attraverso le reti internet. Questo pone il problema di considerare la transazione come cessione di beni o prestazione di servizi; mette in crisi il presupposto territoriale al fine di considerare il luogo d'imposizione Iva coincidente con il luogo di consumo o di origine delle prestazioni rese.

Come evidenziato nel capitolo precedente, uno dei primi contributi è stato dato dalla Comunicazione COM (98) 374 della Commissione Europea che aveva definito le transazioni *on-line*, ai fini Iva, come prestazioni di servizi (allo stesso tempo aveva identificato il luogo di tassazione coincidente con il luogo di consumo del bene o servizio prestati, a prescindere dal luogo d'origine).

Il trattamento Iva di queste transazioni è stato oggetto di numerosi dibattiti, alcuni autori hanno sottolineato come l'inquadramento del commercio elettronico diretto nelle prestazioni di servizi "*discenda da un chiaro intento di semplificazione* " [73].

Altri, invece, hanno proposto di individuare il *discrimen* tra cessione di beni e prestazione di servizi nella personalizzazione del prodotto telematico. Sarebbe ravvisabile una prestazione di servizi in luogo ad una cessione di beni qualora il prodotto trasferito nella rete venga personalizzato in base alle esigenze del committente[74].

Inoltre è stato rilevato come la considerazione unitaria delle attività di commercio elettronico come prestazione di servizi indipendentemente dall'oggetto delle stesse costituisca facile distorsione all'applicazione dell'imposta[75], in quanto sottopone a differente trattamento fiscale operazioni tra loro similari.

---

[73]A. SALVATORE, *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle imposte sul reddito e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2005, fasc. 15-16 p. 1173-1179.

[74]V. FICARI, *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rassegna tributaria* 2003, p. 234 ss.

[75]A. DE LUCA , D. STEVANATO, *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, p. 1587 ss.

Il principio informatore sia in ambito comunitario che nazionale di assicurare la neutralità impositiva a prescindere dall'utilizzo o meno del mezzo elettronico, trova deroga nel fatto che non è prevista per il mezzo elettronico l'applicazione delle aliquote agevolate stabilite dall'art. 12, par. 3, della VI Direttiva[76].

L'Amministrazione finanziaria ha infatti negato ai comunicati stampa inviati per via elettronica l'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per la corrispondente cessione di dispacci su supporto cartaceo[77]. Successivamente ha riservato lo stesso trattamento alle cessioni di prodotti editoriali *on-line*[78], anche se del tutto identici a quelli su supporto cartaceo, sostenendo che le cessioni di periodici *on-line* differiscono da quelli tradizionali poiché rappresentano "*generiche prestazioni di servizio*" in quanto rileva la " *funzione imprescindibile del mezzo elettronico* "[79].

La Direttiva Comunitaria 2002/38 del 7 maggio 2002, stabilisce l'inclusione delle transazioni telematiche tra le prestazioni di servizi, senza eccezioni o possibilità di deroga, giungendo pertanto alla definizione finale di detto regime. In modo coerente con quanto dispone l'art. 6 della VI Direttiva il quale prevede come prestazioni di servizi le operazioni non riconducibili al concetto di cessione materiale.

[76]Sesta Direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, 17 maggio 1977, In materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, G.U.C.E. 13 giugno 1977 n. L 145.

[77]Agenzia delle entrate, n. 14/E, 14 febbraio 2000.

[78]F. RICCA, *Il regime agevolato non si applica alle pubblicazioni di periodici «on-line»*, in *Corriere tributario*, 2003, fasc. 42, p. 3523-3525.

[79]Agenzia delle entrate, n. 186/E, 30 settembre 2003; Cfr. n. 127/E, 7 Agosto 2001.

3.4. La direttiva comunitaria 2002/38/CE

Al fine di attuare la Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo intitolata "*strategia volta a migliorare il funzionamento del regime Iva nel mercato interno*"[80], il gruppo di fiscalità del Consiglio europeo ha promosso l'ampliamento del criterio del luogo di tassazione puntando sul luogo in cui avviene il consumo del bene o sul luogo in cui avviene la fornitura del servizio. Questo principio è stato recepito nella direttiva comunitaria 2002/38/CE[81], la quale già nel titolo recepisce la scelta operata in sede Ecofin riferendosi al regime di "*determinati servizi resi tramite mezzi elettronici*".

La direttiva ha inoltre cercato di dare un quadro esemplificativo e casistico delle transazioni *on-line* nell'allegato L, anche se tale elenco non risulta esaustivo. Sono considerati servizi prestati tramite mezzi elettronici: 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'allegato precisa poi che "*il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico*". Dall'esemplificazione in oggetto appare evidente come tutte le prestazioni sono caratterizzate dalla spedizione o consegna tramite elaboratori elettronici. Rimane pertanto espressamente escluso il commercio elettronico indiretto.

Obiettivo primario della Direttiva è stato quello di assoggettare all'imposta sul valore aggiunto tutte le prestazioni *on-line* destinate al territorio comunitario, indipendentemente dal luogo di origine del prestatore del servizio, comunitario o extracomunitario, ed esenzione di quelle dirette a Paesi extracomunitari da

[80]COM (2000) 348, 7 giugno 2000.

[81]Direttiva 2002/38/CE del Consiglio Europeo del 7 maggio 2002, *che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, G.U. 15 maggio 2002.

soggetti comunitari[82].

La direttiva stabilisce infatti che il luogo di tassazione è rappresentato dal luogo in cui il servizio virtuale viene concretamente utilizzato, si tratta quindi della sede dell'attività economica, un centro stabile di attività, o in mancanza il domicilio o la residenza per un soggetto passivo Iva[83], del luogo di residenza o di domicilio per un consumatore privato[84]. In questo modo, assoggetta all'imposta sul valore aggiunto anche le prestazioni tramite mezzi elettronici fornite da un residente extracomunitario, anche se lo stesso non dispone di stabile organizzazione, ad un privato comunitario.

Il legislatore nazionale ha recepito la Direttiva in oggetto con il Decreto Legislativo n. 273 del 1° agosto 2003, il quale tuttavia non specifica alcuna definizione di servizio elettronico[85].

La Direttiva 2002/38/CE è confluita nella Direttiva 2006/112/CE[86], definita il testo unico comunitario del sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

---

[82]Considerando 2, 3, Direttiva 2002/38/CE "*Il corretto funzionamento del mercato interno impone l'eliminazione di tali distorsioni e l'introduzione di nuove norme armonizzate per questa categoria di attività. In particolare andrebbero prese misure per garantire che tali servizi siano soggetti a imposizione nella Comunità, ove siano prestati a titolo oneroso e utilizzati da consumatori stabiliti nella Comunità, e non siano soggetti a imposizione se utilizzati al di fuori della Comunità. A tal fine, è opportuno che i servizi di radiodiffusione e di televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici da paesi terzi a persone stabilite nella Comunità o dalla Comunità a destinatari stabiliti in paesi terzi siano soggetti a imposizione nel luogo del beneficiario dei servizi* ".

[83]Art. 9, par. 2, lettera *e)*, Direttiva 77/388/CE, " *il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale..* ".

[84]Art. 1, par. 1, Direttiva 2002/38/CE " *il luogo in cui sono prestati i servizi di cui alla lettera e), ultimo trattino, qualora la prestazione sia effettuata a favore di persone che non siano soggetti passivi e siano stabilite, domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro, da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o abbia costituito un centro di attività stabile da cui il servizio è prestato al di fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o centro, sia domiciliato o abitualmente residente al di fuori della Comunità, è il luogo in cui la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente* ".

[85]L'inquadramento delle transazioni telematiche come prestazioni di servizi era già stata prevista dall'Amministrazione finanziaria con la circ. min. n. 1977 del 20 agosto 1998.

[86]Direttiva Comunitaria 2006/112/CE del Consiglio, *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, 28 novembre 2006, G.U. 11 dicembre 2006.

3.5. La tassazione nel luogo di stabilimento del committente nelle prestazioni di servizi: cosa cambia con la Direttiva Comunitaria 2008/8/CE

Dal 1° gennaio 2010, con il recepimento della Direttiva Comunitaria 2008/8/CE che modifica la Direttiva Comunitaria 2006/112/CE, le regole in materia di territorialità delle prestazioni di servizi hanno subito un sostanziale cambiamento. Il decreto legislativo di recepimento fonda il principio impositivo in base allo *status* del committente: nel caso *B2C* di servizi resi a consumatori privati la tassazione segue la c.d. *regola del prestatore*; nel caso *B2B* di servizi tra soggetti passivi la tassazione segue la c. d. *regola del committente*.

Per quanto riguarda il commercio elettronico diretto il trattamento IVA, rispetto al suddetto criterio generale, è parzialmente derogatorio nei rapporti "*B2C"*. Infatti dispone che si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti soggetti non passivi "*le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero*"[87], e che non si considerano effettuati nel territorio dello Stato "*i servizi prestati per via elettronica*" se resi a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità[88], in questi casi permane pertanto la tassazione nel luogo di utilizzo della prestazione come previsto dalla Direttiva 2002/38/CE.

In ambito "*B2B"* sono imponibili nel territorio italiano le prestazioni *on-line* nei confronti di un soggetto passivo residente se realizzate da un soggetto passivo residente in Italia, residente in uno Stato membro o residente extracomunitario, a prescindere quindi dal luogo di residenza del prestatore e dal luogo in cui viene eseguita la prestazione. Risulta pertanto irrilevante il luogo di utilizzazione del servizio (lo Stato Italiano nel recepire la Direttiva 2008/8/CE non si è avvalso di quanto previsto dall'art. 59-bis[89]). Nel caso in cui la prestazione sia resa da un

[87]Art. 7-*sexies*, comma 1, lett. *f*, D. p. r. 633/1972.
[88]Art. 7-*septies*, comma 1, lett. *i*, D. p. r. 633/1972.
[89]Art. 59-bis, Direttiva 2008/8/CE, "*Al fine di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono considerare, per quanto riguarda i servizi il cui luogo delle prestazioni è stabilito agli articoli 44, 45, 56 e 59: a) il luogo delle prestazioni di un tale servizio o tutti tali servizi situato all'interno del loro territorio come se fosse situato al di fuori della Comunità qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione dei servizi*

soggetto passivo residente comunitario nei confronti di un soggetto passivo residente nazionale quest'ultimo dovrà integrare[90] la fattura estera ricevuta con l'indicazione dell'imponibile e dell'Iva, e annotarla nel registro Iva vendite e Iva acquisti, predisponendo poi il relativo modello INTRASTAT (INTRA 2-*quarter*)[91].

Se la stessa è resa da un soggetto passivo residente extracomunitario, il soggetto passivo nazionale potrà emettere un'autofattura[92] sempre ai sensi dell'art. 17, comma 2, D. P. R. 633/1972. Se, al contrario, la prestazione tramite mezzi elettronici è resa da un soggetto passivo residente in Italia nei confronti di soggetti passivi residenti comunitari o extracomunitari questa risulterà fuori campo Iva, tuttavia il soggetto nazionale dovrà predisporre il modello INTRASTAT (INTRA 1-*quarter*) se la stessa è avvenuta con un residente comunitario[93].

L'art. 21 del D.P.R. 633/1972 contiene l'elenco degli elementi obbligatori da inserire in fattura, prevede l'indicazione dello *status* e della qualifica del soggetto committente dell'operazione, in particolare la fattura deve indicare "*il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente, per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità*"[94].

Nell'ambito "*B2C"*, come evidenziato in precedenza, sono rilevanti ai fini Iva in Italia le transazioni *on-line* erogate da parte di un soggetto passivo residente

abbiano luogo al di fuori della Comunità; b) il luogo delle prestazioni di un tale servizio o tutti tali servizi situato al di fuori della Comunità come se fosse situato all'interno del loro territorio qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione abbiano luogo all'interno del loro territorio. Tuttavia, la presente disposizione non si applica ai servizi prestati per via elettronica se forniti a persone che non sono soggetti passivi non stabilite nella Comunità".

[90]Ai sensi della L. 15 dicembre 2011, n. 217, dal 17 marzo 2012, limitatamente alla prestazione di servizi generiche ex art. 7-*ter*, se il prestatore dei servizi è soggetto passivo residente nell'Unione Europea, il committente passivo italiano non può più assolvere l'IVA mediante autofattura, ma deve obbligatoriamente effettuare l'integrazione della fattura estera (c.d. *reverse charge*).

[91]Modello INTRA " acquisti ", documento in cui vengono dichiarati i servizi ricevuti nei confronti di un soggetto passivo residente nazionale da un soggetto passivo residente nella Comunità Europea, in questo caso ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 il soggetto nazionale che riceve il servizio dovrà predisporre tale modello con l'indicazione del servizio ricevuto e dei dati del prestatore Comunitario.

[92]L'Agenzia delle Entrate ha precisato che non vanno incluse negli elenchi INTRASTAT le prestazioni di servizi rese/ricevute da soggetti passivi italiani nei confronti di soggetti stabiliti in un Paese extracomunitario che non possiede nel territorio comunitario né la sede principale dell'attività né stabile organizzazione (Circolare n. 36/E/2010).

[93]Modello INTRA " vendite ", documento in cui vengono dichiarati i servizi resi da un soggetto passivo residente nazionale nei confronti di un soggetto passivo residente comunitario, anche se l'operazione non è territorialmente imponibile in Italia il soggetto nazionale dovrà emettere una fattura indicando il numero di partita Iva del committente e predisporre tale modello con i dati del servizio reso e del committente comunitario.

[94]Art. 21, comma 2, lettera *f-bis)* D.P.R. 633/1972.

nazionale nei confronti di un privato consumatore comunitario o nazionale, principio non previsto, per espressa deroga normativa ai sensi dell'art. 7-*septies*, comma 1, lett. *i)*, D.P.R. 633/1972, se il privato consumatore è residente extracomunitario. Sempre per espressa deroga normativa ai sensi dell'art. 7-*sexies*, comma 1, lett. *f)*, D.P.R. 633/1972, la prestazione è imponibile in Italia se realizzata nei confronti di un privato consumatore nazionale da un soggetto passivo extracomunitario, il quale è tenuto ad identificarsi in Italia. Se invece è effettuata da parte di un soggetto passivo comunitario la prestazione è imponibile in detto Stato comunitario.

I servizi prestati tramite mezzi elettronici sono elencati nell'allegato II della direttiva 2006/112/CE[95]. Il Regolamento dell'Unione Europea n. 282/2011[96] li esplicita maggiormente.

Si considerano *fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature*: a) *hosting* di siti *web* e di pagine *web*; b) manutenzione automatica di programmi, remota e *on-line*; c) amministrazione remota di sistemi; d) conservazione (*warehousing*) dei dati *on-line*, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente; e) fornitura *on-line* di spazio sul disco in funzione delle richieste.

Si considerano *fornitura di software e relativo aggiornamento*: a) accesso o scaricamento di *software*, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, *software antivirus* e loro aggiornamenti; b) *banner-blocker*, ossia *software* per bloccare la comparsa di *banner* pubblicitari; c) *driver* di scaricamento, come il *software* di interfaccia tra *computer* e periferiche quali le stampanti; d) installazione automatica *on-line* di filtri per i siti *web*; e) installazione automatica *on-line* di sbarramenti (*firewalls*).

Si considerano *fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati*: a) accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; b) accesso o scaricamento di fotografie o immagini o salvaschermi; c) contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; d) abbonamento a giornali o riviste *on-line*; e) siti personali (*weblog*) e statistiche relative ai siti *web*; f) notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche *on-line*; g) informazioni *on-line* generate automaticamente da *software* sulla base di

[95]Come recepito dalla Direttiva comunitari 2002/38/CE.

[96] Recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, 15 marzo 2011, G. U. 23 marzo 2011.

immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo; h) fornitura di spazio pubblicitario, compresi *banner* pubblicitari su una pagina o un sito *web*; i) utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su *Internet*.

Si considerano *fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento*: a) accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari; b) accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni; c) accesso o scaricamento di film; d) scaricamento di giochi su *computer* e su telefoni cellulari; e) accesso a giochi *on-line* automatici dipendenti da *Internet* o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono lontani gli uni dagli altri.

Si considerano *fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza:* a) tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso *Internet* o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui *Internet* o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente; b) libri di esercizi completati dagli studenti *on-line* e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

Tali prestazione devono avvenire interamente per via telematica ed essere a titolo oneroso.

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 199/E[97] stabilisce che il servizio di prenotazione di camere d'albergo via *web* non costituisce attività di commercio elettronico, in quanto la prenotazione tramite internet rappresenta una semplice modalità di fruizione di un servizio non legittimando la trasformazione dello stesso in prestazione di *e-commerce.* Tale servizio configura invece attività d'intermediazione di beni immobili ed è soggetto ad Iva nel luogo in cui si trova l'immobile ai sensi dell'art. 7, comma 4, lettera *a)* D.P.R. 633/1972, escludendo quindi che tale prestazione possa considerarsi effettuata nel luogo in cui si trova il *server* che ospita il sito *web* per mezzo del quale vengono realizzate le prenotazioni[98]

[97] 16 maggio 2008.

[98] F. RICCA, *La prenotazione via "web" è soggetta a iva nel luogo in cui è situato l'albergo,* in *Corriere tributario*, 2008, fasc. 25, p. 2059-2061.

3.6. Il regime speciale dei servizi *e-commerce*

Il legislatore comunitario "*al fine di facilitare l'adempimento dei loro obblighi fiscali, agli operatori che forniscono servizi tramite mezzi elettronici, che non sono stabiliti nella Comunità e non devono esservi altrimenti identificati a fini fiscali...*"[99], si applica un *regime speciale* riservato inoltre agli operatori extracomunitari[100]. Esso è stato recepito dall'ordinamento nazionale con il D. Lgs. 1° agosto 2003, n. 273 che ha introdotto nel D.P.R. 633/1972 l'art 74-*quinquies* titolato: "*Disposizioni per i servizi resi tramite i mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta".*

Tale regime consente all'operatore extracomunitario non identificato ai fini fiscali nell'Unione Europea di adempiere agli obblighi Iva qualora eroghi servizi tramite mezzi elettronici a consumatori privati stabiliti in un Paese membro. Tale regime è applicabile esclusivamente al commercio elettronico diretto "*B2C"*[101]; infatti, al fine di realizzarsi la fattispecie in esame, è necessario dal punto di vista soggettivo, che le operazioni siano realizzate da "*soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità, non identificati in ambito comunitario*", tramite mezzi elettronici a "*committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti in Italia o in altro Stato membro*"[102].

Il regime non ha carattere di obbligatorietà; è data facoltà al soggetto extracomunitario di scegliere in alternativa ad esso tra la disciplina generale identificandosi direttamente nel territorio nazionale tramite apposita dichiarazione all'ufficio competente[103], o la nomina di un rappresentante fiscale che è responsabile con il rappresentato degli obblighi Iva[104]. La direttiva 2008/8/CE ha esteso questo regime anche ai soggetti passivi comunitari non residenti nel Paese membro di consumo, con effetto dal 1° gennaio 2015.

---

[99]Considerando 5, Direttiva Comunitaria 2002/38/CE.
[100]Tale regime è ora disciplinato dalla Direttiva Comunitaria 2006/112/CE, Titolo XII, Capo 6, art. 360 ss.
[101]Cfr. G. VISCONTI, *Il regime Iva per i servizi prestati tramite mezzi elettronici (e-commerce di servizi) ai consumatori*, in *Diritto dell'Internet*, 2007, fasc. 4 p. 423-426.
[102]Art. 74-*quinquies*, comma 1, D.P.R. 633/1972.
[103]Art. 35-ter, D.p.r. 633/1972.
[104]Art. 17, comma 3, D.p.r. 633/1972.

La disciplina prevede che i soggetti sopra indicati scelgano uno Stato membro dove identificarsi a cui notificare la data d'inizio della propria attività e assolvere gli obblighi Iva previsti, di norma il luogo in cui si realizza la prima operazione *B2C* imponibile, al fine di avere come referente una sola Amministrazione all'interno dell'Unione. L'operatore tuttavia deve applicare l'aliquota prevista nel Paese di residenza del consumatore finale, sempre quella ordinaria, in quanto alle transazioni *on-line* non può essere applicata l'aliquota ridotta. L'imposta incassata dal " *Paese di identificazione* " viene poi trasferita al Paese di residenza del committente secondo un meccanismo di compensazione[105].

In Italia la gestione dei soggetti identificati è attribuita al centro operativo di Pescara. Gli operatori che intendono registrarsi dovranno compilare per via telematica la relativa domanda[106] nella sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate dedicata all'*e-commerce*, chiamata " V@T *on e-service* "[107].

I soggetti identificati "*sono dispensati dagli obblighi di cui al Titolo II* "[108]**,** ovvero fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione annuale. Tuttavia, ai sensi del 6° dell'articolo in oggetto, devono predisporre una dichiarazione trimestrale sempre per via telematica[109], entro il 20 del giorno del mese successivo al trimestre di riferimento[110] e assolvere l'imposta dovuta. Il legislatore nazionale inoltre ha previsto che "*è aperta apposita contabilità speciale su cui fare affluire i*

---

[105]Cfr. C. GARBARINI, Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, parte I, fasc. 3, p. 485 ss.

[106]Art. 74-*quinquies*, comma 3, D.p.r. 633/1972, "*La dichiarazione di identificazione di cui al comma 1 contiene le seguenti indicazioni: a) per le persone fisiche il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita ed eventualmente la ditta e il domicilio fiscale nello Stato extracomunitario; b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta, l'eventuale sede legale o, in mancanza, quella amministrativa, nello Stato extracomunitario; c) l'indirizzo postale, gli indirizzi elettronici, inclusi i siti web; d) il numero del codice fiscale nel proprio Stato, in quanto previsto; e) l'attestazione della mancata identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'interno della Comunità*".

[107]A cui si accede tramite l'indirizzo http://www.e-services.agenziaentrate.it//.

[108]Art. 74-*quinquies*, comma 2, D.p.r. 633/1972.

[109]Art. 74-*quinquies*, comma 6, D.p.r. 633/1972, "*I soggetti di cui al comma 1 presentano, per ciascun trimestre dell'anno solare, entro il giorno venti del mese successivo al trimestre di riferimento, anche in mancanza di operazioni, una dichiarazione dalla quale risultano: a) il numero di identificazione; b) l'ammontare delle prestazioni dei servizi elettronici effettuati nel periodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti, al netto dell'imposta sul valore aggiunto; c) le aliquote ordinarie applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza dei committenti; d) l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto spettante a ciascuno Stato membro* ".

[110]L'art 59 del Regolamento CE n. 282/2011 precisa che " *qualsiasi periodo d'imposta di cui all'art. 364 della direttiva 2006/112/CE è un periodo d'imposta indipendente* ". Pertanto le modifiche successive dovranno essere effettuate con modifica di tale dichiarazione e non con adeguamento di quella successiva.

versamenti dell'imposta sul valore aggiunto"[111]

Come evidenziato in precedenza, tale disciplina verrà applicata dal 1° gennaio 2015 anche ai servizi elettronici resi da soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma non nello Stato membro di consumo. Infatti la Direttiva 2008/8/CE introduce gli art. 369-*bis ss.* alla Direttiva 2006/112/CE. In questo modo si crea una stanza di compensazione tra gli Stati dell'Unione, denominata regola " *one stop shop* ", al fine di favorire un'armonizzazione più incisiva dell'imposta sul valore aggiunto tra gli Stati comunitari[112]. La creazione di uno "*sportello unico*" dovrebbe consentire una maggiore "*cooperazione tra gli Stati membri e consentire uno scambio di informazioni periodico tra gli Stati membri al fine di conoscere tempestivamente le operazioni realizzate da questi operatori nei confronti dei consumatori finali*"[113].

La direttiva inoltre prevede specifici casi di esclusione dell'operatore comunitario o extracomunitario dal regime speciale nei seguenti casi: "*a) se notifica di non fornire più servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici; b) se si può altrimenti presupporre che le sue attività soggette a imposizione che rientrano nel presente regime speciale siano cessate; c) se non soddisfa più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale; d) se persiste a non osservare le norme relative al regime speciale*"[114].

Permangono in dottrina[115] perplessità riguardo all'impossibilità di detrarre dall'imposta dovuta quella relativa "*agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni di beni effettuate nel territorio dello Stato*", fermo restando il diritto

[111]Art. 74-*quinquies*, comma 10, D.p.r. 633/1972, l'Agenzia delle Entrate con decreto del Direttore del 19 novembre 2003, ha stabilito che i soggetti identificati in Italia devono effettuare i pagamenti tramite l'Ufficio Italiano Cambi, a mezzo di bonifico postale o bancario, idendicando nella causale il numero identificativo dell'ordinante, il periodo di riferimento, riportare la dicitura " *da accreditare sulla contabilità speciale n. 1976* " denominata " *Agenzia delle Entrate Direttore del Centro Operativo di Pescara e-commerce* ", intestata al Centro operativo di Pescara presso la tesoreria di Pescara.

[112]S. FICOLA B. SANTACROCE, " *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di "e-commerce"*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 17, p. 1382 -1386.

[113]Cfr. Regolamemto 792/2002/CE, 7 maggio 2002.

[114]Art. 369-*sexies* Direttiva 2008/8/CE.

[115]Cfr. P. ADONNINO, *L'attuazione nell'ordinamento interno della direttiva n. 2002/38/ce in tema di regime dell'iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in Rivista di diritto tributario, 2004, fasc. 7-8 p. 803-821: si è posta la domanda se malgrado il rimborso sia conseguenza dell'avvenuta identificazione diretta ai fini del commercio elettronico la domanda possa riguardare tutta l'imposta a monte pagata nel territorio della Comunità ovvero solamente quella relativa alle attività di commercio elettronico. È da condividere una interpretazione sistemica che, mi pare, non possa portare a conclusioni diverse da quelle della limitazione del rimborso dell'imposta assolta a monte sulle sole operazioni di commercio elettronico.

al recupero dell'imposta mediante richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 38-ter D.P.R. 633/1972[116].

Ai fini della fattispecie in esame rileva la residenza giuridica e lo *status* del consumatore. Tuttavia tale identificazione non risulta facile alla luce della mobilità e della globalità delle comunicazioni nel commercio elettronico. Allo stesso modo appare difficile esercitare un effettivo controllo sulla residenza del consumatore finale a cui si legano le diverse aliquote Iva applicate alla prestazione di servizio e le varie legislazioni fiscali dei Paesi in cui si opera[117].

[116]Art. 74-quinquies, comma 11, D. p. r. 633/1972.

[117]Cfr. S. DE MARCO, *Nuove applicazioni del regime speciale nell'e-commerce*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2011, fasc. 19 p. 1440-1445: un'interessante soluzione potrebbe essere rappresentata dalla creazione di un software, predisposto dall'Amministrazione finanziaria, in grado di monitorare tutte le transazioni e le informazioni on-line, facilitando così un maggior controllo sulle operazioni dei prodotti digitali e la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali, poste in stretto legame dal regime speciale.

BIBLIOGRAFIA

ADONNINO P., *L'attuazione nell'ordinamento interno della direttiva n. 2002/38/ce in tema di regime dell'Iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, fasc. 7-8, pag. 803 - 821

ALVANINI S., *La responsabilità dei services providers*, in *Il Diritto industriale*, 2010, fasc. 4 pag. 329 - 337

ARMELLA S., MACHIERALDO S., *Luogo delle operazioni imponibili: le definizioni UE impongono una revisione del diritto interno*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 20, pag. 1662 - 1666

AVOLIO D., RUGGIERO P., *Le proposte di modifica al commentario ocse sulla stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 2012, fasc. 15, pag. 1112 - 1118

BATTELLI E., *Contrattazione e condizioni generali di contratto nell'e-commerce*, in *I Contratti*, 2010, fasc. 2, pag. 191 - 200

BELLI CONTARINI E., *Contratto di web hosting e stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, fasc. 9, pag. 755 - 763

BENEDETTI A., *Autonomia privata procedimentale e formazione del contratto virtuale: annotazioni sull'art. 13 del d.lgs. 70/2003*, in *Diritto dell'internet*, 2006, fasc. 1, pag. 78 - 81

BESSONE M., *E. economy e commercio elettronico. Quale diritto per i tempi di internet?*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2002, fasc. 1, pag. 43 - 56

BONAVITA S., TAVELLA M., *La corte di giustizia sul caso "adwords": tra normativa marchi e commercio elettronico*, in *Il Diritto industriale*, 2010, fasc. 5 pag. 441 - 449

BORIO G., *La tassazione dei non residenti*, 1996

BORIO G., *La tassazione della stabile organizzazione nel modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni*, in *Il Fisco*, 2003, pag. 4403 ss.

BRAVO F., *Commercializzazione a distanza di servizi finanziari ai consumatori*, in *I Contratti*, 2008, fasc. 4, pag. 381 - 390

BUFFA F., *Il consumatore elettronico. Comportamenti e strategie*, in *Diritto dell'internet*, 2006, fasc. 5 pag. 525 - 534

CASINOVI C., LUPI R., *Le vendite a distanza: rapporti tra norma interna e norma comunitaria*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, pag. 153 ss.

CASSANO G., *Il nuovo regime di responsabilità dei providers: verso la creazione di un novello <censore telematico>*, in *I Contratti*, 2004, fasc. 1, pag. 88 - 96

CASSANO G., *Condizioni generali di contratto e tutela del consumatore nell'era di internet*, in *Diritto dell'internet*, 2007, fasc. 1, pag. 5 - 20

CAVALAGLIO L., *L'art 11 della direttiva 2000/31/CE e le tecniche di conclusione del contratto telematico*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2001, fasc. 1, pag. 95 – 113

CENTONE P., *La soggettività parziale ai fini IVA della stabile organizzazione*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 1/2012, pag. 14 ss.

CERATO S., *La stabile organizzazione ai fini IVA : novità 2010*, in *Il Fisco*, 2010, pag. 1804 ss.

CERNIGLIARO DINI M., *E-commerce: nuove problematiche per la localizzazione del reddito*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 2001, fasc. 20, pag. 1454 - 1458

CEVENINI C., *Le risorse web di commercio elettronico*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2000, fasc. 1, pag. 95 - 103

CIACCI G., AAVV, *E-commerce e fisco*, 2001

CICCIOLI R., DRAGONETTI A., *La stabile organizzazione IVA alla luce del regolamento di esecuzione UE n 282/2011*, in *Il Fisco*, 2011 pag. 2988 ss.

COMELLI A., GIOVE L., *Responsabilità del provider per mancata rimozione di link a materiale illecito*, in *Il Diritto industriale*, 2012, fasc. 1, pag. 84 - 88

CORASANITI G., *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, fasc. 4 pag. 607 - 63

CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, 2012

D'ALFONSO G., *I nuovi orientamenti OCSE sulla stabile organizzazione*, in *Il Fisco*, 2001, pag. 3848 ss.

DE CRISTOFARO M., *La tutela giurisdizionale ordinaria nella virtualità del cyberspazio* in S. AZZALI AA.VV, *Trattato di diritto privato, Commercio Elettronico*, 2007

DELFINI F., *Commercio elettronico. Tre novità in tema di commercio elettronico*, in *I Contratti*, 1999, fasc., 6 pag., 609 - 627

DELFINI F., *Il d. lgs 70/2003 di attuazione della direttiva 2000/31/ce sul commercio elettronico*, in *I Contratti*, 2003, fasc. 6, pag. 612 - 619

DEL GIUDICE M., *La stabile organizzazione: la nozione di stabile organizzazione nel diritto interno, nel diritto convenzionale e nelle convenzioni stipulate dall'Italia*, 2008, *Il Fisco*, n 45

DELLA VALLE E., *Contributo allo studio della stabile organizzazione nel sistema di imposizione sul reddito: profili di diritto interno*, 2004

DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir,* in *Rassegna Tributaria*, settembre-ottobre 2004, pag. 1597 ss.

DELLA VALLE E., P. MASPES P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'Iva*, in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 12 pag. 942 - 946

DE LUCA A., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico spunti per una revisione delle soluzioni adottate dall'OCSE*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pag. 1171 ss.

DE LUCA A., RITROVATO F., *La stabile organizzazione nel commercio elettronico in Italia*, in *Il Fisco*, 2004, pag. 2122 ss.

DE LUCA A. D. STEVANATO D., *Iva e commercio elettronico*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pag. 1587 ss.

DE LUCA A., *La stabile organizzazione in Italia*, 2009

DE MARCO S., *Nuove applicazioni del regime speciale nell'e-commerce*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2011, fasc. 19, pag. 1440 - 1445

DRAETTA U., *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2005

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, 2009.

FICARI V., *Il regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rassegna tributaria*, 2003, pag. 234 ss.

FICOLA S., SANTACROCE B., *Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di "e-commerce"*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 17, pag. 1382 - 1386

FICOLA S., SANTACROCE B., *Commercio elettronico: identificazione del prestatore e del committente*, in *Corriere tributario*, 2012, fasc. 15, pag. 1145 - 1150

FORT G., MAYR S., *Dall'Ocse la qualificazione dei proventi da "e-commerce"*, in *Corriere tributario*, 2001, fasc. 19, pag. 1400 - 1403

FRANCESCHELLI V., TOSI E., *Diritto delle nuove tecnologie, Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, 2003

GALLI C., *Considerazioni in materia di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, fasc. 11, pag. 313 - 335

GALLI C., *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, fasc. 4, pag. 113 - 132

GALLI C., *Primi orientamenti dell'Ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 2001, fasc. 5, pag. 79 – 95

F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Riv. di diritto finanziario*, 1985, pag. 388 ss.

GARBARINI C., *Commercio elettronico e imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2003, fasc. 3, pag. 485 - 514

GARUFI S., *La definizione di stabile organizzazione in ambito IVA ed IRES,* in *Fiscalità internazionale*, 2005, pag. 286 ss.

GIACONIA M., L. GRECO L., *Quando il server è stabile organizzazione materiale*, in *Corriere tributario*, 2007, fasc. 28, pag. 2322 - 2325

GIACONIA M. L. GRECO L., *Stabile organizzazione il ruolo dei nuovi modelli organizzativi a matrice*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 1/2011, pag. 23 ss.

GAETANO A., *Il commercio elettronico alla luce delle recenti iniziative comunitarie, in I Contratti*, 2000, fasc. 11, pag. 1062 - 1066

GALEOTTI FLORI M. A., *Commercio elettronico e Fisco*, 2002

GIANOLA G., *L'interpretazione del diritto tributario: la succursale e la stabile organizzazione nell'ordine nazionale e internazionale*, Padova, 1999

GUARDA P., *Sicurezza dei pagamenti e privacy nell'e-commerce*, in *Diritto dell'internet*, 2005, fasc. 1, pag. 91 - 101

GUIDOBALDI L., *Youtube e la diffusione di opere protette dal diritto d'autore: ancora sulla responsabilità dei providers tra hoster attivi, conoscenza dell'illecito e obbligo di sorveglianza*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2010, fasc. 2, pag. 278 -293

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, p. 9 ss.

IAFRATE KRANZ C., KITAMURA I. *Taxing Software and Cloud Computing: Yesterday's Law, Today's Technology* Tax Analysts 2011

IAVAGNILIO M., *La nozione domestica di stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 2004, fasc. 12, pag. 896 - 901

LA COMMARA U., MORA M., *Un punto di situazione sulla configurabilità della stabile organizzazione nel cyberspace*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 1276 ss.

LAGANÁ M.R., RIGHI M., ROMANI F., in *Informatica concetti e sperimentazioni*, 2007, p. 101 ss

LOVISOLO A., *L'evoluzione della definizione di «stabile organizzazione»*, in *Corriere tributario*, 2004, fasc. 34, pag. 2655 – 2660

LOVISOLO A., *Profili evolutivi della «stabile organizzazione» nel diritto interno e convenzionale*, in *Corriere tributario*, 2004, fasc. 35, pag. 2739 - 2743

LOVISOLO A., *La stabile organizzazione nel nuovo modello OCSE*, in *Corriere tributario*, 2006, fasc. 2, pag. 109 - 114

MAISTO G., *Le prime riflessioni dell'Ocse sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, fasc. 1, pag. 47 – 57

MAMMONE A., MASPES P., *Il debitore dell'Iva nelle operazioni effettuate da soggetti esteri stabiliti in italia*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 20, pag. 1656 - 1661

MANCA M., *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, dicembre 2003, pag. 304 ss.

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

MANNA L., *La disciplina del commercio elettronico*, 2005

MANTELERO A. *Processi di outsourcing informatico e cloud computing la gestione dei dati personali ed aziendali* in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2010, pag. 6 ss.

MANZI G., *Stabile organizzazione, Iva e Modello OCSE la Suprema corte consolida la propria giurisprudenza*, in *Fiscalità internazionale*, 2007, pag 29 ss.

MARELLO E., *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, fasc. 6, pag. 595 – 607

MARI, *Il diritto processuale civile della Convenzione di Bruxelles, I, Il sistema della competenza*, Padova, 1999, p. 403 ss.

MARONGIU P., *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo testo unico*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2006, fasc. 1, pag. 13 - 24

MARTELLO S., *Brevi riflessioni giuridiche e sociali sull'etica nella visione commerciale della rete*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2005, fasc. 3, pag. 339 - 351

MASTRORILLI D., *Contrattazione a distanza disciplina consumeristica e di settore*, 2011

MEAZZA M., *E-commerce e fisco*, Milano 2001

MEMMO D., *La privacy informatica: linee di un percorso normativo*, in *Contratto e Impresa*, 2000, fasc. 3, p. 1213 ss.

MOSCHETTI G., *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, fasc. 2, pag. 245 - 276

PAPOTTI R., *Ancora sulle proposte di modifica al commentario ufficiale alla convenzione-tipo dell'OCSE*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, fasc. 11, pag. 201 - 217

PARILLI D. *E-commerce and transfer pricing some selected issue*, n. 1, 2008

PEIROLO M., *Territorialità IVA dei servizi triplice verifica sullo status del committente*,in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 10/2011, pag 27 ss.

PEIROLO M., *Luogo di stabilimento del committente secondo l'Agenzia delle Entrate*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 11/2011, pag. 29 ss.

PENNESI M., *Le sedi plurime a direzione unitaria sono stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 2011, fasc. 48, pag. 4012 - 4014

PENNESI M., *Il "commissionario indipendente" non è la stabile organizzazione della controllante estera*, in *Corriere tributario*, 2012, fasc. 10, pag. 749 - 753

PERRI P., *Un'introduzione alla information security*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2001, fasc. 3/4 pag. 337 - 345

PIAZZA M., *La presunzione di stabile organizzazione personale nel contratto di agenzia* in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 11/2011, pag. 14 ss.

PICCIANO I., *Osservatorio comunitario. La commissione europea presenta una nuova relazione sul commercio elettronico transfrontaliero*, in *I Contratti*, 2009,

fasc. 5, pag. 523 - 525

PICIOCCHI A.*Stabile organizzazione e rappresentante Iva: posizione italiana e valutazione della compatibilità con la normativa comunitaria*, 2004, in *Il Fisco*, 2004, pag. 5821 ss.

PISANI M., *L'accertamento dell'Iva nella stabile organizzazione*, in *Il Fisco*, 2005, pag. 6256 ss.

RESTA F., *Paradigmi giuridici e tecnologia digitale*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2003, fasc. 3, pag. 579 - 598

RICCA F., *Il regime agevolato non si applica alle pubblicazioni di periodici «on-line»*, in *Corriere tributario*, 2003, fasc. 42, pag. 3523 - 3525

RICCA F., *La prenotazione via "web" è soggetta a iva nel luogo in cui è situato l'albergo*, in *Corriere tributario*, 2008, fasc. 25, pag. 2059 - 2061

RIMAL B.P., CHOI E.*A service-oriented taxonomical spectrum, cloudy challenges and opportunities of Cloud Computing* International Journal of Communication Systems, 12 Maggio 2011, in Wiley Online Library

ROSA L., *La tassazione ai fini iva del commercio elettronico*, in *Bollettino Tributario d'informazioni*, 2002, fasc. 20, pag. 1463 - 1466

ROSSELLO C., *Riflessioni de jure contendendo in materia di responsabilità del provider*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2010, fasc. 4-5, pag. 617 - 629

ROSSI RAGAZZI F., *La stabile organizzazione dopo le direttive iva*, in *Corriere tributario*, 2010, fasc. 11, pag. 821 - 830

SACERDOTI G., MARINO G., *Il commercio elettronico-profili giuridici e fiscali internazionali*, 2001, p. 172 ss.

SALVATORE A., *Oggetto delle transazioni telematiche e disciplina delle cessioni di beni e prestazioni di servizi nelle imposte sul reddito e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2005, fasc. 15-16, pag. 1173 - 1179

SAMMARCO P., *Le clausole contrattuali di esonero e trasferimento della responsabilità inserite nei termini d'uso dei servizi del web 2.0*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica* 2010, fasc. 4-5, pag. 631 - 643

SANTACROCE B., FICOLA S., *L' Iva nell'e-commerce e la fatturazione elettronica: Aspetti di fiscalità diretta*, 2011

SANTORO F., *Il commercio elettronico aspetti fiscali e giuridici*, 2002

SERRANO M., *“Beni” e “cose” nella fattispecie dell’e-commerce*, in *Bollettino tributario d’informazioni*, 2007, fasc. 7, pag. 606 - 609

SCORZA G., *Tutela del cyberconsumatore e nuove frontiere dell’informazione commerciale*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2000, fasc. 4, pag. 521 - 536

SICCHIERO G., *Le vendite speciali*, 2009

SPEDICATO G., *Postille in tema di responsabilità extracontrattuale del provider alle luce del recente decreto n 70/2003*, in *Ciberspazio e Diritto*, 2003, fasc. 2, pag. 155 - 162

STANZI A., *La disciplina delle comunicazioni elettroniche non richieste alla luce del D. Lgs. 70/2003 sul commercio elettronico e del nuovo codice in materia di protezione dei dati personali*, in *Il Diritto dell’informazione e dell’informatica*, 2003, fasc. 6, pag. 1101 -1109

STANZI A., *Commercio elettronico ed utilità delle informazioni da fornire ai clienti*, in *Il Diritto dell’informazione e dell’informatica*, 2009, fasc. 1, pag. 68 - 75

STANZIONE P., *Commercio elettronico, contratto e altro categorie civilistiche*, in *Il Diritto dell’informazione e dell’informatica*, 2001, fasc. 4-5, pag. 651 - 663

STESURI A., *La stabile organizzazione post riforma fiscale*, in *Il Fisco*, 2005, pag. 2588 ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, 2002

TOSI E., *Prime osservazioni sull’applicabilità della disciplina generale della tutela dei dati personali a internet e al commercio elettronico*, in *Il Diritto dell’informazione e dell’informatica*, 1999, fasc. 3, pag. 591 - 607

TOSI E., *La responsabilità civile per fatto illecito degli Internet Service Provider e dei motori di ricerca a margine dei recenti casi Google Suggest per errata programmazione del software di ricerca e Yahoo! Italia per link illecito in violazione dei diritti di proprietà intellettuale* in *Il Diritto Industriale*, 2012, p. 44-66

TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, 2011

TRIPODI E., *I sistemi di conciliazione on line: dalla soluzione delle controversie alla gestione dei rapporti tra imprese e tra imprese e consumatori*, in *Diritto dell’internet*, 2005, fasc. 2, pag. 205 - 209

UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, 2009

VALENTE P., *Il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni. La*

versione 2010, in *Il Fisco*, 33/2010, pag. 5333 e ss.

VALENTE P., *Modello OCSE il distributore è stabile organizzazione personale?*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2/2012, pag. 39 ss.

VALENTE P., *Modello OCSE gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale* in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 3/2012, pag. 23 ss.

VALENTE P., *La stabile organizzazione occulta nella giurisprudenza italiana*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 5/2012, pag. 30 ss.

VENEGONI F., TARGA P., *I servizi resi a società non residente con stabile organizzazione in Italia,* in *Fiscalità internazionale*, 2005, pag. 134 ss.

VIAL E., *Fiscalità internazionale in pratica*, 2011

VIGORITI V., *E-commerce e tutela giurisdizionale*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica* 2001, fasc. 4-5, pag. 667 - 683

VISCONTI G., *Il regime Iva per i servizi prestati tramite mezzi elettronici (e-commerce di servizi) ai consumatori*, in *Diritto dell'Internet*, 2007, fasc. 4, pag. 423 - 426

ZALLONE R., *Elementi di diritto dell'informatica: tutela dei dati personali, documento informatico e firma digitale, internet e commercio elettronico*, 2007