

E-COMMERCE E STABILE ORGANIZZAZIONE

PREMESSA

Circa 6 anni fa, Renato Soru, a proposito dello sviluppo di Internet, ha dichiarato: "Credo che Internet, con il commercio elettronico, porterà presto ad una rivoluzione dei tradizionali sistemi di distribuzione e penso che tutto questo accadrà con scenari e a una velocità difficili da immaginare... Su Internet non è il caso di fare previsioni, da parte di nessuno...".

In effetti, la rete Internet, capace di collegare i computer in tutto il mondo, è un'infrastruttura molto simile alla rete telefonica mondiale, composta da un sistema di connessioni all'interno di ogni singola nazione, cavi transoceanici e collegamenti via satellite, accessibile a costi molto contenuti, ed il cui tasso di crescita e sviluppo è difficilmente ipotizzabile.

Questo fenomeno comunicativo rappresenta senza dubbio l'evento più marcante del millennio, capace di far sviluppare nuovi modelli economici di vita e di consumo e, di conseguenza, nuove problematiche fiscali.

I suoi principali utilizzi sono il World Wide Web (WWW) che permette delle presentazioni, tramite dei siti, in cui è possibile includere testi, musica e suoni, sia di natura non profit sia commerciale, e l'Electronic Mail (e-mail), che permette lo scambio, quasi in tempo reale, di messaggi fra computer a costo ridotto e con caratteristiche simili al servizio postale, infatti, ogni messaggio non recapitato è in principio rispedito al mittente.

Tutti i computer in Internet hanno un numero di 12 cifre chiamato IP address che lo rende unico come un numero telefonico.

LA PROBLEMATICHE FISCALE

Il fenomeno più delicato da considerare per delineare precisamente il problema, è quello della totale "dematerializzazione", dei beni e servizi offerti sul WWW.

Infatti, tutte le normative fiscali attuali interne ed internazionali, hanno come presupposto che il commercio si basi sulla spedizione materiale delle merci e sullo spostamento fisico degli individui che forniscono i vari servizi.

Supponiamo adesso che, volendo acquistare un software per il nostro computer o l'ultimo disco del nostro cantante preferito, invece di recarsi fisicamente in un negozio specializzato, lo richiediamo tramite e-mail inviato da casa nostra direttamente a partire dalla pagina WWW del fornitore, e questo "prodotto" sia "consegnato elettronicamente" tramite un flusso di ritorno digitale che si può registrare in memoria ed utilizzarlo oppure ascoltarlo ogniqualvolta si desidera, o duplicarlo, dietro autorizzazione del fornitore, ed inviarlo agli amici.

Per complicare ancor più la situazione, si consideri che questo acquisto avvenga in un momento precedente alla messa in commercio del supporto fisico, quale un cd-rom, contenente il "prodotto" nelle rivendite abituali.

Nel caso dell'acquisto fisico del cd-rom, si è, per esempio, soggetti al pagamento dell'I.V.A., imposta indiretta a carico del consumatore finale sulla vendita di un bene, ritenuta alla fonte dal venditore e versata all'erario.

Ma nella transazione elettronica summenzionata, siamo veramente di fronte alla fornitura di un prodotto, oppure trattasi di un servizio, o ancora della messa a disposizione di una proprietà intellettuale?

Se poi la fonte del file elettronico è situata al di fuori del territorio nazionale, presso un soggetto fisico o giuridico che non è sottoposto ad alcuna imposizione né diretta né indiretta nel suo paese di residenza, chi è il responsabile del versamento di eventuali imposte nel paese di residenza del consumatore?

Come può l'Amministrazione Fiscale controllare la regolarità della transazione e calcolare correttamente l'importo dell'imposta dovuta?

E' possibile ipotizzare l'esistenza di una "stabile organizzazione "virtuale" del fornitore nel paese di erogazione della prestazione anche in assenza di una presenza fisica?

LA POSIZIONE OCSE

Il 22 dicembre 2000, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo (OCSE) ha approvato dei cambiamenti nel commentario all'art. 5 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni, che hanno lo scopo di adattare la definizione di stabile organizzazione al nuovo contesto internazionale dell'E-commerce.

In effetti, l'insufficienza delle definizioni proposte per rapporto alla nuova realtà del commercio virtuale aveva spinto da più parti alla ricerca di nuove soluzioni che potessero garantire una certezza nell'imposizione di questa nuova tipologia di transazioni. La soluzione trovata non è comunque definitiva e sarà sicuramente oggetto di ulteriori revisioni in un prossimo futuro, ma rappresenta una base interessante di analisi su cui poter lavorare.

La formulazione dell'articolo non è stata in se cambiata per evitare l'enorme lavoro di modifica delle convezioni in vigore, ma sono stati aggiunti dei paragrafi al commentario, che costituisce una specie di istruzione per l'uso del modello stesso.

Attualmente, l'art. 5 definisce in maniera generale la stabile organizzazione come una sede fissa di affari dove l'impresa espleta totalmente o parzialmente la sua attività, e completa la spiegazione con una serie di esempi positivi e negativi, fra cui le installazioni incluse nella definizione e cioè: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, una miniera o giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali. I cantieri di costruzione o di montaggio costituiscono invece una stabile organizzazione soltanto se hanno una durata temporale superiore ai dodici mesi.

Al tempo stesso, anche se troviamo una delle installazioni summenzionate, non siamo in presenza di una stabile organizzazione se il loro utilizzo è limitato ad un deposito, spazio espositivo o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa. Oppure se le merci vi sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione, consegna o di trasformazione da parte di un'altra impresa.

Non si ha una stabile organizzazione anche nel caso in cui la sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni o svolgere altre attività a carattere preparatorio o ausiliario per l'impresa, come pure quando si fa ricorso ad un agente indipendente oppure si controlla una società di diritto estero.

Diverso è il caso in cui nella sede fissa di affari estera, vi siano persone che abitualmente possano negoziare e concludere contratti in nome dell'impresa; si suppone allora l'esistenza di una stabile organizzazione a meno che l'attività non sia di tipo preparatorio o ausiliario.

Un denominatore comune a queste definizioni è la presenza di una materialità o presenza fisica sul territorio estero, e questo va bene quando produco un bene nello Stato A e lo vendo nello Stato B tramite una rete di vendita fissa che abbia un potere contrattuale autonomo.

Ma se il bene in questione è prodotto nello Stato A, e venduto tramite un sito Internet, progettato e tenuto in esercizio da tecnici che si trovino sempre nello Stato A, come pure il server, cioè il computer fisico che lo ospita, ed il prezzo è regolato tramite un pagamento online, e da ultimo il bene non è consegnato fisicamente ma inviato digitalmente al cliente, allora è chiaro che tutta la potestà impositiva sul reddito eventualmente prodotto dalla transazione spetta allo Stato A.

A prima vista sembrerebbe che lo Stato B sia perdente in partenza e se per di più lo Stato A è un Paese a fiscalità privilegiata, si ha l'impressione di un vero e proprio scacco ai Paesi ad alta tassazione.

In effetti, uno scenario talmente negativo è francamente esagerato, ed alcuni autorevoli commentatori hanno rilevato che anche altre scoperte nella storia sembravano potere creare delle crisi irreversibili di un sistema e poi così non è stato. Un esempio per tutti è dato nel diciannovesimo secolo dal crollo delle azioni delle compagnie del gas a seguito dell'invenzione della lampadina elettrica, poiché si riteneva che quest'ultima avrebbe totalmente rimpiazzato le lampade a gas; cosa puntualmente avvenuta, ma i profitti delle società che producevano gas sono triplicati poiché esse hanno saputo riconvertirsi in produttrici di energia elettrica derivata dal gas stesso.

Per il momento l'OCSE ha fatto un passo avanti nella materia considerando il server, cioè l'installazione fisica (purché fissa) dove opera il software di gestione del sito Internet (il quale è chiaramente un'entità intangibile ed immateriale), come costitutiva di una stabile organizzazione estera anche se non c'è bisogno di personale per operarla.

Viene quindi eliminata la necessità della presenza umana sul territorio estero. Il server può anche essere programmato e gestito a distanza, ma l'importante è che sia esso stesso fisso, e non mobile o temporaneo, o costituisca un'attività preparatoria o ausiliaria.

In effetti, anche nel precedente commentario il fatto che si parlasse di personale, non voleva necessariamente assicurare che non fosse possibile condurre un'attività economica senza di questo. Era solo semplicemente inimmaginabile che ciò potesse realmente accadere.

E' molto importante far notare che, se un sito Internet è ospitato da un provider, cioè un server terzo nel Paese estero che metta a disposizione una parte della memoria, ciò non costituisce di per sé una stabile organizzazione. Il provider fornisce, infatti, il medesimo servizio a migliaia se non milioni di altri siti ed in

alcun modo chi lo opera ha un potere d'intervento o di negoziazione per conto dell'impresa estera che richiede la locazione dello spazio virtuale.

Se invece di un proprio server fisso nello Stato estero, l'impresa ha comunque a disposizione una parte fisica di esso che divide con altri, allora il commentario raccomanda di analizzare i singoli casi concreti per vedere se effettivamente l'impresa ha delle strutture dove vengono esercitate le sue funzioni economiche.

Quindi l'impresa, perché si configuri una stabile organizzazione, deve avere nel Paese estero una struttura di gestione economica di un server fisso.

L'impresa che invece venda i suoi prodotti tramite Internet e utilizzi il server per ospitare il sito Internet che pubblicizzi, mostri un catalogo, e fornisca informazioni ai potenziali acquirenti, non ha stabile organizzazione a meno che non sia ad esso collegata una struttura che faciliti la conclusione dei contratti e la consegna dei prodotti.

Non sono mancati, come prevedibile, gli attacchi di numerosi esperti a questo approccio, che hanno un pò mostrato le insufficienze di questa estensione della definizione, puntualizzando la capacità tecnica di poter operare dei server da località remote o addirittura da satelliti in orbita, lasciando scoperta la possibilità per gli Stati di poter dimostrare che queste imprese hanno una stabile organizzazione dove si situano i mercati di sbocco finale dei loro prodotti.

Altra osservazione da parte degli esperti riguarda il metodo di calcolo del valore aggiunto che un server fornisce al prodotto e come tassarlo di conseguenza, senza però creare dei fenomeni di doppia imposizione che andrebbero sicuramente a danno di coloro che non hanno la possibilità economica di disporre di servers off-shore, completamente al di fuori del controllo delle singole Amministrazioni fiscali nazionali.

Giancarlo Cervino
Centre for International Fiscal Studies S.A.
Lugano

TAVOLA RIASSUNTIVA

NON È STABILE ORGANIZZAZIONE	È STABILE ORGANIZZAZIONE
La presenza di un sito Web su un server	La presenza di un sito Web su un server se l'impresa possiede e gestisce il server che lo ospita
Un server presente per un periodo di tempo molto limitato	Un server fisso per un periodo di tempo "sufficiente" a considerarlo sede fissa d'affari.
Un server che si limita ad attività ausiliarie e preparatorie quali: <ul style="list-style-type: none"> • consentire la comunicazione tra fornitori e clienti; • fare pubblicità a beni o servizi; • raccogliere dati di mercato; • fornire informazioni; • ritrasmettere informazioni attraverso un mirror-server per scopi di sicurezza ed efficienza. 	Un server che fornisce anche funzioni eccedenti quelle ausiliarie e preparatorie, quali: <ul style="list-style-type: none"> • conclusione dei contratti; • pagamento dei prodotti online; • spedizione dei prodotti online.
Il tradizionale utilizzo di un Isp (considerato agente indipendente)	L'utilizzo di un Isp che abbia autorità di concludere contratti per un conto dell'impresa (*)
(*) Eventualità giudicata remota	

Estratto da: Marco Meazza, *Regole Ocse sull'e-com*, Il Sole 24ORE, 26 gennaio 2001.