

Destinazione IVA^{lia}

Quando la cattiva politica digitale incontra la cattiva politica fiscale

Di Massimiliano Trovato

Il dibattito sul trattamento fiscale dell'attività dei fornitori di contenuti *online* – i cosiddetti *over-the-top* (OTT) – s'è intensificato ormai da alcuni anni. Si tratta di una discussione ingarbugliata, perché coinvolge livelli di governo diversi – per quanto qui interessa, l'Unione Europea e le amministrazioni dei paesi membri – e perché chi vi partecipa è spinto da preoccupazioni che non sempre si sviluppano sullo stesso piano. In particolare, le questioni concorrenziali – tanto interne al mercato dei contenuti, quanto relative ai mercati limitrofi, a cominciare da quello delle comunicazioni elettroniche – si affiancano a quelle più strettamente di politica fiscale; e, a proposito di quest'ultime, si registrano fraintendimenti sul presupposto e sulla funzione delle singole imposte, il che rende il confronto delle diverse posizioni ancora più intricato.

Si aggiunga che l'espressione *web tax* (o *Google tax*) è stata, talora, utilizzata per definire provvedimenti che non hanno affatto natura tributaria: in Germania è venuta a indicare il provvedimento legislativo che ha imposto ai motori di ricerca di remunerare gli editori per le notizie indicizzate e ripubblicate; in Francia l'accordo, orchestrato dal governo, con cui Google si è impegnata a contribuire 60 milioni l'anno per cinque anni con l'obiettivo di sostenere la transizione al digitale dell'editoria cartacea.

Nel caso italiano e ai fini delle riflessioni che seguono, l'etichetta di *web tax* si riferisce a una specifica misura, dapprima introdotta come autonoma proposta di legge da Francesco Boccia (Presidente della Commissione Bilancio della Camera dei deputati) e attualmente all'esame della Camera nell'ambito della discussione sulla legge di stabilità 2014 (emendamento 1.702 a firma Fanucci e altri). Se il parere positivo della commissione Bilancio di Montecitorio fosse confermato nei successivi passaggi parlamentari, s'introdurrebbe per i committenti che siano soggetti passivi IVA – cioè nelle transazioni *business-to-business* – l'obbligo di acquistare *online* dai soli operatori titolari di partita IVA italiana. Nel momento in cui questo Focus viene scritto la *web tax* non sembra avere molte chance. Ma la violenza del dibattito pubblico che ne è scaturito, e la pervicacia con la quale i suoi proponenti sono riusciti a coagulare un consenso non marginale in Parlamento, rendono necessarie alcune riflessioni.

Inoltre, alla *web tax* si affiancano due ulteriori progetti, cui è opportuno fare cenno in questa sede, per la prossimità delle ragioni che l'ispirano: il primo (emendamenti 1.642 e 1.660 a firma Carbone) modificherebbe la nozione di stabile organizzazione ai fini della tassazione dei redditi d'impresa, ricomprendevi «l'utilizzo abituale della rete nazionale [...] per trasmettere dati da elaboratori elettronici, localizzati anche al di fuori del territorio nazionale, ver-

Massimiliano Trovato è Fellow dell'Istituto Bruno Leoni.

so indirizzi IP italiani); il secondo (emendamento 1.1643 a firma Covello) interverrebbe sulla determinazione del reddito delle imprese operanti nel settore della pubblicità *online*, in presenza di operazioni con società controllanti, controllate o collegate non residenti nel territorio italiano.

Sin dal principio, le reazioni alla proposta Boccia-Fanucci si sono concentrate sui alcuni macroscopici profili di criticità: vincolare le imprese italiane ad acquistare determinati servizi unicamente da soggetti titolari di una partita IVA è una palese violazione del diritto comunitario e dei principi del mercato interno e della libertà di scambio e d'insediamento che ne sono al cuore (artt. 26, 49, 54 e 56 ss. TFUE). La direttiva 2000/31/CE ("direttiva *e-commerce*") preclude esplicitamente agli stati membri la facoltà di «limitare la libera circolazione dei servizi della società dell'informazione provenienti da un altro stato membro», se non per ragioni specificamente individuate e previa notifica alla Commissione. Si potrebbe anche sostenere ragionevolmente che la *web tax* entri in conflitto con l'art. 41 della Costituzione, che tutela la libertà d'iniziativa economica, e con i doveri che discendono all'Italia dalla sua adesione all'Organizzazione Mondiale del Commercio e ai trattati collegati.

I sostenitori dell'emendamento si sono spinti sino a sostenerne la legittimità sulla base di un argomento assai debole: la norma, si è detto, non imporrebbe alle imprese straniere di aprire una partita IVA italiana, previsione di cui si riconosce implicitamente la contrarietà alla normativa europea; s'impone, invece, ai committenti italiani di acquistare unicamente da soggetti muniti di partita IVA italiana. Tale linea di pensiero è fallace per due motivi: in primo luogo, perché la libertà di commercio vale tanto per chi vende quanto per chi compra: non si vede in che modo la legittimità della norma possa essere recuperata concentrandone le previsioni su questi ultimi. In secondo luogo, è evidente che l'effetto pratico è il medesimo: chiunque volesse accedere al mercato italiano dei servizi *online* dovrebbe munirsi di partita IVA italiana, esattamente come accadrebbe se la norma si esprimesse in questi termini – e, del resto, l'obbligo non potrebbe certo applicarsi a operatori che non fossero interessati al mercato italiano, circostanza che priva di qualsiasi significato la distinzione tra imposizione "implicita" ed "esplicita".

In un paese normale, la forza di quest'argomento – per reiterare: la palese e indiscutibile contraddizione tra la norma proposta e il diritto comunitario – indurrebbe i proponenti a desistere, se non altro per evitare la prospettiva assai concreta di una procedura d'infrazione. In tal caso, il principio del rasoio di Occam avrebbe consigliato d'interrompere l'analisi del provvedimento, con il rischio di alimentare l'opinione che si trattasse di un progetto condivisibile ancorché impraticabile. Sfortunatamente, fino a questo momento, non si è verificato alcun passo indietro. Bisogna pure aggiungere che le ragioni di critica della *web tax* non hanno a che vedere solo col rispetto formale del diritto comunitario, ma anche con questioni più sostanziali.

Come noto, l'IVA è l'unico tributo armonizzato a livello comunitario, in virtù di una disciplina estremamente dettagliata che rimette ai paesi membri – pur con dei limiti – la sola determinazione delle aliquote del prelievo; viceversa, lo schema di funzionamento dell'imposta è completamente rimesso alla normativa europea, attualmente versata nella direttiva 2006/112/CE ("direttiva IVA"). Il principio generale in tema di territorialità delle prestazioni di servizi dà rilevanza alla sede del cliente nel caso in cui questi sia soggetto passivo e alla sede del fornitore negli altri casi (transazioni business-to-consumer).¹

1 Artt. 44-45 della direttiva IVA e art. 7-ter del d.p.r. n. 633/1972 ("decreto IVA").

Per quanto attiene ai servizi prestati per via elettronica, la disciplina è ulteriormente precisata dal regolamento n. 282/2011. Nel caso di prestatori stabiliti nel territorio dell'Unione, ove i committenti siano soggetti passivi, le prestazioni saranno soggette all'imposta nel paese di destinazione e il relativo debito tributario sarà assolto dal cliente con il meccanismo del *reverse charge*. Viceversa, quando i beneficiari dei servizi siano consumatori finali, alle transazioni si applicherà l'IVA del paese di origine. Questo scenario, però, è destinato a mutare dal 1° gennaio 2015, quando anche per le transazioni *B2C* rileverà il principio per cui le imposte sui consumi si applicano nelle giurisdizioni in cui tali consumi hanno luogo.

Nel caso di servizi prestati per via elettronica da imprese non stabilite nel territorio dell'Unione si applica già oggi l'IVA del paese di destinazione, tanto nel caso in cui il committente sia un consumatore finale,² e allora l'imposta gli sarà addebitata direttamente dal prestatore, quanto nel caso di transazione *B2B*, e allora sarà assolta dal committente attraverso il meccanismo del *reverse charge*. Ai prestatori non stabiliti si applica, inoltre, la procedura del *mini one-stop shop*: essi devono registrarsi ai fini IVA in un unico paese dell'Unione, che riscuoterà l'imposta anche per conto degli altri paesi dove essa sia eventualmente dovuta (alle relative aliquote); tuttavia, dal 2015, il *mini one-stop shop* sarà disponibile anche ai prestatori stabiliti nell'Unione Europea.

Ricapitolando, dunque, già oggi l'IVA sui servizi prestati per via elettronica è dovuta nel paese di destinazione quando il committente sia soggetto passivo e nelle transazioni tra un soggetto non stabilito nel territorio dell'Unione e un consumatore finale; dal gennaio 2015, lo stesso principio varrà anche per le transazioni *B2C* intracomunitarie. Considerato che la proposta Boccia-Fanucci fa esplicito riferimento al solo caso di committenti che siano soggetti passivi, si deve concludere che si tratta di una misura senza effetto alcuno sul piano del gettito IVA.

In effetti, la norma sembra orientata a perseguire un secondo fine: quello di ridefinire in modo obliquo il campo dell'imposizione sui redditi d'impresa. Significativamente, la relazione illustrativa dell'emendamento fa riferimento all'area semantica di quel tributo, ribadendo la necessità di tassare «profitti», «introiti» e «ricavi». Il meccanismo, pur non esplicitato, sembrerebbe quello di costringere le imprese straniere ad aprire partita IVA per poter dimostrare, attraverso tale requisito formale, che dispongono di una «stabile organizzazione» nel nostro paese, così da realizzare il presupposto per l'applicazione delle imposte sui redditi a tale organizzazione riferibili. Tuttavia, è ingiustificato ritenere che sussista un'equazione necessaria tra la titolarità della partita IVA e una «stabile organizzazione»; e, anzi, proprio il già citato regolamento n. 282/2011 preclude questa conclusione, sostenendo che «il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione».³

Qui entrano in gioco gli emendamenti che mirano a ricondurre alla nozione di «stabile organizzazione» l'utilizzo abituale della rete italiana al fine di fornire servizi *online*. Tanto quanto la proposta Boccia-Fanucci è illegittima, così la proposta Carbone è tecnicamente insostenibile. In primo luogo, perché l'idea stessa che gli operatori stranieri utilizzino la rete italiana per fornire i propri servizi, pur avendo qualche aderenza rispetto al dato ingegneristico sottostante, non ha senso sul piano del significato sociale delle condotte di chi compra e di chi vende: non più di quanto ne avrebbe sostenere che il ristorante presso il quale mi reco in macchina utilizza la rete viaria per fornire i propri servizi. In secondo luogo, perché il concetto di abitudine è talmente indeterminato da

2 Art. 58 della direttiva IVA e art. 7-*sexies*, lett. f) del decreto IVA.

3 Art. 11, par. 3.

potersi applicare pressoché alla totalità delle imprese dotate di un sito internet e di un numero anche esiguo di clienti italiani, pur in mancanza di una qualsivoglia presenza nel nostro paese.

Tornando alla proposta Boccia-Fanucci, si possono evidenziare ulteriori problemi. Il testo della norma utilizza la formula «servizi *online*», ma non ne appronta una definizione; è opinabile se si possa ritenere che la categoria coincida con quella di «servizi prestati tramite mezzi elettronici», definita in modo piuttosto restrittivo dalla direttiva IVA e dal regolamento n. 282/2011 in modo da comprendere «i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione». La questione non è di lana caprina, perché una lettura estensiva della norma potrebbe ampliarne enormemente il campo di applicazione – includendovi, ad esempio, le consulenze di professionisti intellettuali.

Altra fonte d'incertezza sull'ambito della disposizione è il riferimento al commercio elettronico indiretto, che tipicamente riguarda la cessione di beni e presuppone la consegna “tradizionale” – mentre le cessioni di beni digitali che si perfezionano con il *download* rientrano nella nozione di commercio elettronico diretto e sono assimilate a prestazioni di servizi. Come si vede, la distinzione ha dei punti di contatto con quella tra servizi acquistati *online* e servizi prestati tramite mezzi elettronici. Se il dato testuale – «servizi» – autorizza con un ragionevole margine di sicurezza a escludere che la norma si applichi alle cessioni di beni,⁴ il catalogo dei servizi che vi rientrano è *a fortiori* difficile da limitare. Dovrà munirsi di partita IVA italiana un avvocato francese che fornisca consulenze tramite posta elettronica ad aziende del nostro paese?

Tanto la proposta Boccia-Fanucci, quanto la proposta Carbone prendono le mosse dal poco condivisibile presupposto che la rete internet si possa tagliare a fette: ne discende l'insoddisfazione per l'impossibilità di ricondurre a unità la nazionalità delle imprese e la dimensione del mercato in cui operano. Al contrario, la rete è liquida e ubiqua e il tentativo d'inseguire i contenuti che varcano i confini delle infrastrutture nazionali o che raggiungono gli indirizzi IP italiani è semplicemente grottesco. La rete italiana non esiste: esiste la rete; allo stesso modo, non esistono contenuti «visualizzabili sul territorio italiano». Il punto è che questi tentativi di marginalizzazione del web rischiano di ottenere un risultato persino più pericoloso, non riuscendo a controllare il mare di pacchetti che vi transitano, ma disseccando le fonti che lo alimentano.

Le imprese italiane hanno molto più da perdere che da guadagnare dall'isolamento che misure come la *web tax* possono produrre. Proviamo a ragionare sulle prospettive. Nella migliore delle ipotesi, a parare il colpo sarebbero proprio quelle multinazionali OTT che si vorrebbero colpire, in quanto meglio attrezzate per sostenere i maggiori costi connessi all'adeguamento normativo; aziende meno strutturate e meno competitive preferirebbero abbandonare il mercato italiano, con un impoverimento dello scenario concorrenziale, un prevedibile aggravio dei prezzi e la riduzione della libertà di scelta per i consumatori intermedi e finali. Ma non è tutto.

Per le aziende italiane sarebbe enormemente più complicato accedere a una serie di servizi di primaria importanza, a cominciare da quelli pubblicitari, all'estero. Non sarebbero solo le aziende di minori dimensioni a uscire dal mercato italiano, ma anche quelle che hanno un minor interesse a presidiarlo perché il loro *core business* è altrove e che, ciò nonostante, rischierebbero di finire nelle sabbie mobili dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, ipotizziamo per un attimo che la *web tax* faccia scuola e che – in spre-

gio al principio del *one-stop shop* – anche gli altri paesi europei impongono la partita IVA locale ai fornitori di servizi *online*: quante imprese italiane che raggiungono clienti stranieri con i propri servizi ne uscirebbero gravemente danneggiate?

Sarebbe, tuttavia, riduttivo esaminare il tema dal solo punto di vista dell'economia digitale, quando, invece, è in ballo una questione più profonda: l'apertura dell'Italia al mercato globale e agli investimenti esteri. Una simile riflessione è tanto più urgente oggi che il governo italiano sta compiendo uno sforzo notevole per riqualificare il paese come meta industriale, attraverso il programma "Destinazione Italia". Come conciliare quest'obiettivo con la retorica della *web tax*?

A un eventuale investitore occorrerà spiegare che, secondo Francesco Boccia, i servizi tassati con la sua proposta «produrranno finalmente valore aggiunto anche in Italia»: il che equivale a sostenere che il contributo di un'azienda al sistema economico di un paese consiste nel gettito fiscale che produce e non nel benessere dei consumatori e delle altre imprese con cui opera. Toccherà, inoltre, far sapere all'eventuale investitore che un'azienda che si adopera – nel rispetto delle leggi – per ridurre il proprio carico fiscale, sta mettendo in campo «pratiche che di fatto sono di concorrenza sleale» e non, semplicemente, avvalendosi dei propri diritti.

Dovremo, poi, aiutare l'eventuale investitore a capire come mai un'azienda italiana che esporti i suoi prodotti all'estero è soggetta alle imposte sul reddito nel nostro paese, mentre un'impresa estera che venda in Italia non dovrebbe sottostare allo stesso meccanismo. Si può certamente discutere se i tradizionali meccanismi impositivi siano ancora adeguati in un'epoca in cui l'economia digitale ha abbattuto le distanze e i costi di transazione; quel che non si può fare è scegliere i principi che più fanno comodo a seconda dell'identità del contribuente.

La *web tax* è un'imposta illegittima, perché contrasta con gli obblighi internazionali dell'Italia; inutile, alla luce degli obiettivi dei suoi stessi proponenti, perché ai servizi prestati elettronicamente ai soggetti passivi già oggi si applica l'IVA italiana e perché la titolarità di partita IVA non potrebbe dimostrare alcuna "stabile organizzazione"; dannosa, perché finirebbe per marginalizzare le imprese italiane *online*; e autolesionista, perché pregiudicherebbe la reputazione commerciale del paese. Non potremmo biasimare quell'investitore straniero se, al termine di tali spiegazioni, si convincesse di aver trovato nell'Italia un paese disposto a mettere in campo ogni strategia pur di non moderare il proprio appetito tributario.

IBL Focus

CHI SIAMO

L'Istituto Bruno Leoni (IBL), intitolato al grande giurista e filosofo torinese, nasce con l'ambizione di stimolare il dibattito pubblico, in Italia, promuovendo in modo puntuale e rigoroso un punto di vista autenticamente liberale. L'IBL intende studiare, promuovere e diffondere gli ideali del mercato, della proprietà privata, e della libertà di scambio. Attraverso la pubblicazione di libri (sia di taglio accademico, sia divulgativi), l'organizzazione di convegni, la diffusione di articoli sulla stampa nazionale e internazionale, l'elaborazione di brevi studi e briefing papers, l'IBL mira ad orientare il processo decisionale, ad informare al meglio la pubblica opinione, a crescere una nuova generazione di intellettuali e studiosi sensibili alle ragioni della libertà.

COSA VOGLIAMO

La nostra filosofia è conosciuta sotto molte etichette: "liberale", "liberista", "individualista", "libertaria". I nomi non contano. Ciò che importa è che a orientare la nostra azione è la fedeltà a quello che Lord Acton ha definito "il fine politico supremo": la libertà individuale. In un'epoca nella quale i nemici della libertà sembrano acquistare nuovo vigore, l'IBL vuole promuovere le ragioni della libertà attraverso studi e ricerche puntuali e rigorosi, ma al contempo scevri da ogni tecnicismo.