

## Quando il Server costituisce stabile organizzazione

di **Roberto Pasquini**

Publicato il 2 settembre 2007

Con l'avvento del commercio elettronico, si sono aperti ampi dibattiti circa le conseguenze che tale forma di commercio può comportare nell'ambito dell'applicazione dell'imposizione sia diretta che indiretta.

Prima di addentrarci sulle peculiarità impositive che tale forma di "trading" può riverberare, è opportuno precisare che il commercio elettronico può essere di due tipi:

- q **Indiretto** (ovvero off-line) quando il bene viene, dopo essere stato telematicamente "visitato" ed acquistato dal cliente, consegnato "fisicamente" per corrispondenza;
  
- q **diretto** (ovvero on-line) quando il bene oggetto di compravendita, risulta essere di fatto un "asset intangibile" ovvero un bene immateriale (immagini, software, film, brani musicali) che viene acquistato e consegnato direttamente

via web.

Il commercio elettronico, è stato successivamente oggetto di attenzione circa la sua configurabilità di una “**stabile organizzazione**” di tipo materiale, quando appunto una impresa estera, nello svolgimento di una propria attività di commercio elettronico diretto, si avvale di un “server” posto all’interno di altro Stato.

Infatti il problema di definire la “stabile organizzazione” si riferisce esclusivamente alla forma del commercio “diretto”, dove appunto le modalità di compravendita avvengono solo per via telematica, in quanto nella fattispecie il prodotto ceduto è sempre immateriale.

In merito, l’O.C.S.E. era intervenuta in via definitiva apportando integrazioni al commentario; quest’ultimo infatti veniva emendato nell’ultima versione del 28 gennaio 2003, costituito da dieci nuovi paragrafi concernenti le problematiche del commercio elettronico applicate ai principi di definizione di stabile organizzazione materiale.

Nell'ambito di tale integrazione, l'Ocse colse l'occasione di ribadire che anche per il commercio elettronico, vanno applicati gli stessi principi propri che configurano la stabile organizzazione materiale e i presupposti per la sua costituzione. In particolare, rileva la natura delle attività svolte attraverso una "sede fissa" di affari che dovrà avere la caratteristica di fissità (fixed one) e non un'attività meramente di natura "ausiliaria o "preparatoria", che come noto non configura stabile organizzazione.

Inoltre l'Ocse distingue, la presenza fisica di una impresa estera nel territorio di un diverso Stato, attraverso: a) la presenza di un "server" oppure b) l'avvalersi da parte della stessa di beni immateriali quale un sito web, a sua volta costituito da un software e dati elettronici.

Nell'ambito del commentario è stato stabilito che **un server può configurare stabile organizzazione materiale** secondo i principi generali previsti al paragrafo 1 dell'art. 5, in quanto il "server" da solo può costituire una sede fissa di affari.

Quindi affinché il "**server**" possa costituire una stabile organizzazione, dovrà soddisfare le condizioni di "fissità" ovvero il server non dovrà essere spostato con una certa frequenza e nel contempo è necessario che lo stesso sia nella disponibilità dell'impresa estera; quindi condizione necessaria è che l'impresa estera sia

proprietaria o locataria del server. Infatti se l'impresa estera non opera direttamente sul proprio server ma si avvale di terzi, attraverso per esempio degli Internet Service Provider, non si potrà configurare una stabile organizzazione.

Pertanto, affinché il "server" configuri stabile organizzazione è necessario che l'impresa **gestisca** e **detenga** direttamente un proprio server e, nel contempo, è necessario che l'attività svolta attraverso il server abbia funzioni "significative" ed "essenziali" per l'impresa.

Il server potrà però essere utilizzato anche per lo svolgimento di attività "preparatorie" o "ausiliarie" che il commentario Ocse individua in:

- a) fornitura di un collegamento per le comunicazioni tra fornitori e clienti;
- b) pubblicità di beni e servizi;
- c) fornitura di informazioni con finalità di sicurezza ed efficienza;
- d) raccolta di informazioni di mercato per l'impresa;

e) fornitura di informazioni.

Quindi, qualora il server venisse utilizzato solo ed esclusivamente per le attività

definite ausiliarie o preparatorie, quest'ultime costituirebbero senza dubbio una fattispecie "*negativa*" circa la configurabilità di una stabile organizzazione.

Il commentario Ocse però invita ad analizzare il ciclo completo delle attività poste in essere attraverso il server, in quanto il server da solo può gestire un ciclo completo di vendita via internet tale da realizzare nel suo complesso l'intera propria attività dell'impresa e non solo un tipo di attività ausiliaria o preparatoria.

Quindi anche le attività di carattere ausiliario o preparatorio svolte attraverso il server, possono configurare l'esistenza di una stabile organizzazione, qualora, di per se, formino una parte essenziale e significativa dell'attività dell'impresa nel suo complesso o siano svolte in concomitanza con altre attività essenziali dell'impresa.

Nella disciplina nazionale, il legislatore italiano con l'art. 162 - comma 5 del D.P.R. n. 917/86 ha tentato di fornire una soluzione domestica di stabile organizzazione, ritenendo che un semplice "elaboratore elettronico", che si limita a consentire "la

raccolta di dati ed informazioni finalizzati alla vendita dei servizi”, non può costituire stabile organizzazione in quanto tale attività viene considerata meramente strumentale ovvero ausiliaria in rapporto all’attività vera e propria di scambio di beni.

In merito alla definizione lessicale di “elaboratore elettronico” citata al comma 5 dell’art. 162, qualche autore ha sostenuto che il legislatore italiano abbia voluto tradurre letteralmente il termine anglosassone “server”. Nella sostanza però si ritiene che il legislatore italiano con l’art. 162 - comma 5, ha perso l’occasione di offrire una soluzione esaustiva di un argomento così ampio e particolareggiato. Infatti è grazie comunque all’Ocse che sono stati fissati in materia alcuni principi cardine tra cui:

- a.** un sito web **non può** di per se costituire una stabile organizzazione, in quanto per sua natura, svolge una funzione prevalentemente pubblicitaria e, nel contempo, essendo un asset intangibile non può considerarsi una stabile organizzazione, perché appunto mancante del requisito di “sede fissa” richiesto dall’ art. 5 paragrafo 1.
  
- b.** la collocazione materiale di un server relativo al sito web, normalmente **non è sufficiente** a far presumere l’esistenza di una *permanent establishment*;

- c. un Internet Service Provider, cioè il fornitore del servizio di collegamento a internet attraverso un server di proprietà (ad esempio Virgilio, libero, Tiscali), può configurare stabile organizzazione solo nella misura in cui possa essere qualificato come “agente dipendente” dell’impresa. Di regola un *Provider* non agisce in nome dell’impresa ospitata e non è autorizzato a concludere contratti per essa; pertanto risulta alquanto remota l’ipotesi in cui il provider possa assumere la veste di agente dipendente .

Per quanto concerne il “web site hosting arrangement” cioè l’accordo per l’ospitalità di un sito web (con il quale un soggetto mette a disposizione di un altro uno spazio di disco fisso per la creazione di un sito), si è ritenuto che esso non possa configurare una stabile organizzazione; infatti il contratto ha ad oggetto un bene immateriale e cioè, trattasi di una prestazione di servizi e non di una locazione di spazi, considerato che lo spazio web è intangibile e quindi non può avere la caratteristica di fissità.

Di recente, l’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 119/E del 20 maggio 2007, nel rispondere ad una istanza di interpello presentata da una società francese, pur precisando che la questione non è suscettibile di interpello, ha individuato i criteri per la risoluzione del quesito proposto.

Nel particolare, l'interpello veniva proposto da una società francese dedita al commercio elettronico di videogiochi che, al fine di limitare i costi di connessione e facilitare il collegamento con i propri clienti, ha installato in Italia due server utilizzati esclusivamente attraverso un Internet Service Provider.

Di fatto la gestione dei due server installati in Italia, avviene direttamente dalla Francia, sede della società istante, mentre per il servizio prestato, il Provider italiano riceve un corrispettivo su base contrattuale dalla stessa società francese.

Secondo la società francese, essendo la gestione del server, intendendosi in ciò la configurazione dello stesso e l'installazione delle applicazioni destinate ai clienti, effettuata completamente dalla Francia, anche sulla base dei presupposti individuati in materia del commentario Ocse (di cui è stato fatto cenno in precedenza), non vi sarebbe alcuna stabile organizzazione in Italia e i corrispettivi ivi riscossi, costituirebbero reddito d'impresa assoggettabile a tassazione unicamente in Francia.

L'Agenzia delle Entrate nel fornire la risposta all'interpello, ha ripercorso i tratti fondamentali della disciplina ai fini dell'esatta individuazione della stabile organizzazione in Italia in merito all'attività di commercio elettronico. In particolare l'Agenzia ha richiamato i commi 4 e 5 dell'art. 162 del D.P.R. n. 917/86, in base ai



quali la disponibilità a qualsiasi titolo di “elaboratori elettronici”, che consentono la raccolta e la trasmissione dei dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi, non costituisce di per sé, una stabile organizzazione. Inoltre non si considera sede fissa di affari quella utilizzata unicamente ai fini preparatori o ausiliari dell’attività.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, nel caso di specie, l’utilizzo del server non si ritiene preparatorio o ausiliare, ma espressione diretta dell’attività principale esercitata, in quanto il server viene di fatto utilizzato per commercializzare i beni-merce dell’azienda. Inoltre, continua l’Agenzia, il server oltre ad essere stato installato per un tempo indefinito in Italia, risulta essere di proprietà e nel contempo utilizzato esclusivamente dal soggetto francese per lo svolgimento della propria attività commerciale.

Infatti attraverso il server, il soggetto estero svolge un’attività di commercio elettronico diretto, caratterizzato dalla fornitura di beni o servizi scaricabili (attraverso il download) direttamente dall’elaboratore (es. fotografie, brani musicali, software) e che tutte le fasi del contratto, compresa quella dell’acquisizione del prodotto e del pagamento, si realizzano per via telematica.

Infine, l’Agenzia delle Entrate, al fine di inquadrare il reddito prodotto da tale tipo di commercio, ha precisato che l’Amministrazione Finanziaria già con la Risoluzione n.

169 del 30 luglio 1997, aveva affermato che se l'acquisto del software è finalizzato al puro utilizzo personale e commerciale, prescindendo da qualsiasi forma di riproduzione e di commercializzazione del software stesso, allora il corrispettivo pagato sarà configurabile come reddito d'impresa o di lavoro autonomo e non come royalty.

Pertanto in conclusione, i clienti della società francese, non acquistando alcun diritto alla riproduzione o commercializzazione del software, il corrispettivo ottenuto dalla società interpellante dovrà essere considerato, come precisato dalla risoluzione in precedenza citata, quale reddito d'impresa.

Paolo Giovannetti

1 settembre 2007

