IAIC ITALIAN ACADEMY OF THE INTERNET CODE
MiBACT DGBIC DIREZIONE GENERALE BIBLIOTECHE E ISTITUTI CULTURALI
CREDA Centro Ricerca di Eccellenza per il Diritto di Autore

DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA

ANNO 2016, NUMERO 1

FONDATA E DIRETTA DA
ALBERTO M. GAMBINO

COMITATO DI DIREZIONE
Valeria Falce, Giusella Finocchiaro, Oreste Pollicino, Giorgio Resta, Salvatore Sica

COMITATO SCIENTIFICO
Guido Alpa, Giovanni Comandè , Gianluca Contaldi, Vincenzo Di Cataldo, Giorgio Floridia, Gianpiero Gamaleri, Gustavo Ghidini, Andrea Guaccero, Mario Libertini, Francesco Macario, Roberto Mastroianni, Giorgio Meo, Cesare Mirabelli, Enrico Moscati, Alberto Musso, Luca Nivarra, Gustavo Olivieri, Cristoforo Osti, Roberto Pardolesi, Giuliana Scognamiglio, Giuseppe Sena, Vincenzo Zeno-Zencovich, Andrea Zoppini
E
Margarita Castilla Barea. Cristophe Geiger, Reto Hilty, Ian Kerr, Jay P. Kesan, David Lametti, Fiona MacMillan, Maximiliano Marzetti, Ana Ramalho, Maria Pàz Garcia Rubio, Patrick Van Eecke, Hong Xue

ISSN (Online Edition): 2239 -7442

La rivista è stata fondata nel 2009 da Alberto M. Gambino ed è oggi pubblicata dall'Accademia Italiana del Codice di Internet (IAIC) sotto gli auspici del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo - Direzione generale biblioteche e istituti culturali (DGBIC) e dell'Università Europea di Roma con il Centro di Ricerca di Eccellenza del Diritto d'Autore (CREDA). **Tutti i diritti sono dell'IAIC.**

Comitato dei Valutazione Scientifica

Emanuela Arezzo (Un. Teramo), Emanuele Bilotti (Un. Europea di Roma), Fernando Bocchini (Un. Federico II), Roberto Bocchini (Un. Parthenope), Oreste Calliano (Un. Torino), Loredana Carpentieri (Un. Parthenope), Virgilio D'Antonio (Un. Salerno), Francesco Di Ciommo (Luiss), Philipp Fabbio (Un. Reggio Calabria), Marilena Filippelli (Un. Tuscia), Cesare Galli (Un. Parma), Marco Maugeri (Un. Europea di Roma), Enrico Minervini (Seconda Un.), Maria Cecilia Paglietti (Un. Roma Tre), Anna Papa (Un. Parthenope), Andrea Renda (Un. Cattolica), Annarita Ricci (Un. Chieti), Francesco Ricci (Un. LUM), Giovanni Maria Riccio (Un. Salerno), Cristina Schepisi (Un. Parthenope), Benedetta Sirgiovanni (Un. Tor Vergata), Giorgio Spedicato (Un. Bologna), Antonella Tartaglia Polcini (Un. Sannio), Raffaele Trequattrini (Un. Cassino), Daniela Valentino (Un. Salerno), Filippo Vari (Un. Europea di Roma), Alessio Zaccaria (Un. Verona).

Norme di autodisciplina

1. La pubblicazione dei contributi sulla rivista "Diritto Mercato Tecnologia" è subordinata alla presentazione da parte di almeno un membro del Comitato di Direzione o del Comitato Scientifico e al giudizio positivo di almeno un membro del Comitato per la Valutazione Scientifica, scelto per rotazione all'interno del medesimo, tenuto conto dell'area tematica del contributo. I contributi in lingua diversa dall'italiano potranno essere affidati per il referaggio ai componenti del Comitato Scientifico Internazionale. In caso di pareri contrastanti il Comitato di Direzione assume la responsabilità circa la pubblicazione.
2. Il singolo contributo è inviato al valutatore senza notizia dell'identità dell'autore.
3. L'identità del valutatore è coperta da anonimato.
4. Nel caso che il valutatore esprima un giudizio positivo condizionato a revisione o modifica del contributo, il Comitato di Direzione autorizza la pubblicazione solo a seguito dell'adeguamento del saggio.

La Rivista adotta un Codice etico e di buone prassi della pubblicazione scientifica conforme agli standard elaborati dal Committee on Publication Ethics (COPE): Best Practice Guidelines for Journal Editors.

Comitato di Redazione – www.dimt.it – dimt@unier.it

Pierpaolo Arganelli, Marco Bassini, Simona Castaldo, Giorgio Giannone Codiglione, Francesca Corrado, Caterina Esposito, Monica La Pietra, Gaetano Marino, Silvia Martinelli, Davide Mula (Coordinatore), Alessio Persiani, Rosaria Petti, Martina Provenzano (Vice-Coordinatore), Matilde Ratti, Valentina Rossi, Silvia Scalzini

Sede della Redazione

Accademia Italiana del Codice di Internet, Via dei Tre Orologi 14/a, 00197 Roma, tel. 06.8088855, fax 06.8070483, www.iaic.it, info@iaic.it

DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA

INDICE DEL FASCICOLO N. 1
(gennaio – aprile 2016)

The European eIDAS Regulation.....5
Giusella Finocchiaro

The Digital Identity: the Global Prospective.....20
Francesco Delfini

Tutela giuridica e interoperabilità transistituzionale dei documenti legali nel contesto internazionale e comunitario....24
Dimitris Liakopoulos

Liberalizzazioni e diritti fondamentali nella diversa prospettiva delle Corti europee e nazionali.....78
Lorenzo Delli Priscoli e Maria Francesca Russo

Big data e potere di mercato: appunto sul controllo delle informazioni.....107
Gustavo Ghidini e Marta Ghiglioni

FOCUS
IL SISTEMA IMPOSITIVO NELL'ECONOMIA DIGITALE

Presentazione.....117
Alessandro De Stefano

L'economia digitale tra libertà di stabilimento ed elusione fiscale.....120
Alessandro De Stefano

Prospettive di tassazione dell'economia digitale.....154
Franco Gallo

Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati.....175
Alessio Persiani

Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale.....203
Giuseppe Melis

THE EUROPEAN EIDAS REGULATION

Giusella Finocchiaro
University of Bologna

Summary: 1. Introduction; 2. The Regulation on Electronic Identification; 3. A Regulation, Not a Directive; 4. The eIDAS and Electronic Identification; 5. The European Commission Recent Implementing Regulations; 6. The eIDAS and Electronic Signatures; 7. The eIDAS and Trust Services; 8. Other Innovations; 9. Final Considerations.

1. Introduction

Generally speaking it could be affirmed that legal obstacles to the complete digitalisation of processes have been removed, laws on electronic documents and on electronic signatures allow us to do anything in a digital form that we can do on paper[1]. However, in this scenario, the issue of online identification is more serious than ever, especially for the development of services requiring identity checks, such as particular services provided by public administration and certain banking services.

The real issue in this new phase of digitalisation concerning all services requiring verification of identity is how to authenticate someone's identity. For instance, when opening a new bank account or sending an official request to one or another public administration office or taking part when tendering for public contracts.

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] On an international level, the role played by the United Nations Commission on International Trade Law (Uncitral) is of crucial importance. On the subject see G. FINOCCHIARO, *Il ruolo dell'Uncitral nello sviluppo della disciplina sul commercio elettronico*, in G. Finocchiaro - F. Delfini (edited by), *Diritto dell'Informatica*, Utet, Torino, 2014, p. 64 ss.

Obviously, not all services online require verification of identity. Many electronic commerce services only require payments online and do not require verification of identity. In brief, in these cases, all that is required is a credit card and nothing else. But sometimes verification of identity is necessary: namely, for examples, in the case of asking for a credit card.

In order to solve this problem, the European Parliament adopted "European Regulation n. 910/2014 of the European Parliament and of the Council of 23rd July 2014 on electronic identification and trust services for electronic transactions in the internal market and repealing Directive 1999/93/EC", published in the Official Journal of the European Union of 28th August 2014, L 257/73 (hereinafter the "eIDAS Regulation", the "Regulation on Electronic Identification" or, simply, the "Regulation")[2].

2. The Regulation on Electronic Identification

The eIDAS Regulation builds upon Directive 1999/93/EC of the European Parliament and of the Council of the 13th of December 1999 on a community framework for electronic signatures and seeks to enhance trust in electronic transactions in the internal market and ensure the mutual recognition of electronic identification, authentication, signatures and other trust services across borders, thereby increasing the effectiveness of public and private online services in the European Union (hereinafter the "European Directive on Electronic Signatures")[3].

[2] For an Italian comment on the eIDAS Regulation, see G. FINOCCHIARO, *Una prima lettura del reg. UE n. 910/2014 (c.d. eIDAS): identificazione on line, firme elettroniche e servizi fiduciari*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2015, n. 3, p. 426; in the European scenario, see also D. GOBERT, *Le règlement européen du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance (eIDAS): analyse approfondie*, February 2015, article published on the website www.droit-technologie.org, accessed on the 29th of April 2016 and, of the same author, *Le règlement européen du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance (eIDAS): évolution ou révolution?*, in *Revue du Droit des Technologies de l'Information*, 2014, n. 45, pp. 27-51.

[3] The eIDAS Regulation has been applied from the 1st of July 2016 and Directive 1999/93/EC on electronic signatures has been repealed with effect from the same date. The European Directive 1999/93/EC was published in the European Union Official Journal on the 19th of January 2000, n. L 013, pp. 0012-0020. For a commentary on the Directive see

Concerning electronic identification, the eIDAS Regulation addresses the requirement of a citizen to use their electronic identification to authenticate themselves in other European Member States by establishing the principle of mutual recognition in relation to online services.

In particular, the Regulation lays down the conditions under which European Member States must recognise electronic identification means of both natural and legal persons in the internal market to facilitate cross-border businesses and interactions with public authorities.

The eIDAS Regulation does not decrease the freedom of European Member States to use or introduce means for electronic identification purposes for accessing online services, but it establishes clear rules for the recognition and acceptance of electronic identification means that will be directly applicable and identical in all of the European Member States.

3. A Regulation, Not a Directive

In relation to the eIDAS Regulation it is worth mentioning that, even if it builds upon the European Directive on Electronic Signatures, the legal instrument chosen to regulate the subject is not a Directive, but a Regulation.

The Regulation is a binding legislative act, just like the Directive. Nevertheless, the Regulation does not require any enacting act on the part of Member States.

Therefore, since the eIDAS Regulation became operational, all of the European Member States have been bound by the same rules on electronic identification and trust services for electronic transactions. With this instrument, European States will go beyond harmonization, since the Regulation on Electronic Identification will provide for real unification of

---

G. FINOCCHIARO, *La direttiva sulle firme elettroniche*, in *Formazione, archiviazione e trasmissione di documenti con strumenti informatici e telematici*, in *Commentario*, C.M. Bianca, R. Clarizia, V. *Franceschelli*, F. *Gallo*, L.V. *Moscarini*, A. *Pace*, S. *Patti* (edited by), in *Nuove leggi civ. comm.*, 2000, n. 3-4; F. DELFINI, *La recente direttiva sulle firme elettroniche: prime considerazioni*, in *Contratti*, 2000, p. 418; G. FINOCCHIARO, *Brevi note intorno alla proposta di direttiva sulla firma elettronica*, in *Contr. e impr. Europa*, 1998, n. 2.

the legislative infrastructure on electronic signatures among European Member States, ensuring full juridical and technological interoperability.

The Regulation is divided into four parts: the first one establishes a set of general provisions; the second one deals with electronic identification and authentication[4]; the third one regulates electronic signatures[5]; the fourth one establishes the discipline on trust services[6].

4. The eIDAS and Electronic Identification

The recognition process begins with the notification of an electronic identification scheme by one of the Member States to the Commission. Such a scheme is defined in the Regulation as a system for electronic identification under which electronic identification means are issued.

The notifying State has to forward to the Commission the information related to the electronic notification scheme, including the authority responsible for the notified electronic identification scheme, the issuer of the electronic identification means under that scheme and its assurance levels.

The assurance level of electronic identification schemes (low, substantial or high) is determined in accordance with the parameters provided for in art. 8 of the eIDAS Regulation[7]. Assurance levels

[4] See Chapter II of the Regulation.

[5] See Chapter III of the Regulation.

[6] See Chapter IV of the Regulation.

[7] Article 8, paragraph 2 of the Regulation provides that: "The assurance levels low, substantial and high shall meet respectively the following criteria: (a) assurance level low shall refer to an electronic identification means in the context of an electronic identification scheme, which provides a limited degree of confidence in the claimed or asserted identity of a person, and is characterised with reference to technical specifications, standards and procedures related thereto, including technical controls, the purpose of which is to decrease the risk of misuse or alteration of the identity; (b) assurance level substantial shall refer to an electronic identification means in the context of an electronic identification scheme, which provides a substantial degree of confidence in the claimed or asserted identity of a person, and is characterised with reference to technical specifications, standards and procedures related thereto, including technical controls, the purpose of which is to decrease substantially the risk of misuse or alteration of the identity; (c) assurance level high shall refer to an electronic identification means in the context of an electronic identification

characterise the degree of confidence that an electronic identification means provides in claimed or asserted identity of a legal or natural person.

Following notification by the Member States, the Commission publishes in the Official Journal of the European Union the list of the electronic identification schemes that have been notified. The Commission also publishes amendments to the list within two months from the receipt of any new notification by one of the Member States. On the other hand a Member State may submit to the Commission a request to remove the identification scheme previously notified by the same State.

The eIDAS Regulation also establishes the conditions to be met by the electronic identification schemes to be eligible for notification.

Specifically, an electronic identification scheme is eligible for notification if all of the conditions listed in art. 7 of the eIDAS Regulation are met. In particular, it is worth underlining that the electronic identification means under that scheme has to be issued by the notifying Member State or recognised by that State and that the electronic identification means has to be used to access at least one service provided by a public sector body in the notifying Member State[8].

---

scheme, which provides a higher degree of confidence in the claimed or asserted identity of a person than electronic identification means with the assurance level substantial, and is characterised with reference to technical specifications, standards and procedures related thereto, including technical controls, the purpose of which is to prevent misuse or alteration of the identity".

[8] According to article 7 of the Regulation, an electronic identification scheme shall be eligible for notification if the following conditions are simultaneously met: "(a) the electronic identification means under the electronic identification scheme are issued: (i) by the notifying Member State; (ii) under a mandate from the notifying Member State; or (iii) independently of the notifying Member State and are recognised by that Member State; (b) the electronic identification means under the electronic identification scheme can be used to access at least one service which is provided by a public sector body and which requires electronic identification in the notifying Member State; (c) the electronic identification scheme and the electronic identification means issued thereunder meet the requirements of at least one of the assurance levels set out in the implementing act referred to in Article 8(3); (d) the notifying Member State ensures that the person identification data uniquely representing the person in question is attributed, in accordance with the technical specifications, standards and procedures for the relevant assurance level set out in the implementing act referred to in Article 8(3), to the natural or legal person referred to in

According to the principle of mutual recognition, the eIDAS Regulation provides that when electronic identification is required to obtain access to a service provided by a public sector body at national level, Member States shall recognise and accept electronic identification means issued in another Member State if that electronic means is issued under an electronic identification scheme included on the list published by the Commission.

Furthermore, two additional conditions relating to the assurance level of the electronic identification means must be simultaneously met: the electronic identification means must have an assurance level equal to or higher than that required by the public sector body to access that service online and the assurance level used by the relevant public sector body in relation to accessing that service online must be "substantial" or "high".

If the electronic identification means which is issued under an electronic identification scheme included in the list published by the Commission corresponds to the assurance level "low", the public sector bodies have discretional power whether to recognize it or not for the purposes of cross-border authentication.

The eIDAS Regulation provides for the liability of the notifying Member State, the party issuing the electronic identification means and the party operating the authentication procedure, for failing to comply with their obligations, but it does not derogate national rules on the definition of damages.

In addition to the need to assure mutual recognition of electronic identification schemes among Member States, the Regulation also aims at granting the technical interoperability of the schemes.

---

point 1 of Article 3 at the time the electronic identification means under that scheme is issued; (e) the party issuing the electronic identification means under that scheme ensures that the electronic identification means is attributed to the person referred to in point (d) of this Article in accordance with the technical specifications, standards and procedures for the relevant assurance level set out in the implementing act referred to in Article 8(3); (f) the notifying Member State ensures the availability of authentication online, so that any relying party established in the territory of another Member State is able to confirm the person identification data received in electronic form".

Therefore it is stated that national electronic identification schemes notified in accordance with the Regulation shall be interoperable and a European interoperability framework shall be established.

The approach chosen in the Regulation seems to be technologically neutral: the interoperability framework will not discriminate between any specific national technical solutions for electronic identification within the European Member States and it will refer to minimum technical requirements for interoperability and minimum technical requirements related to the assurance levels already mentioned[9].

Moreover, aiming at facilitating cooperation among the States, it is provided that at least six months prior to notification of the electronic identification scheme to the Commission, the notifying Member State shall provide other Member States with a description of the scheme. If electronic identification schemes require specific hardware or software to be used by relying parties at the national level, Member States should not impose such requirements on relying parties established outside the Country.

5. The European Commission Recent Implementing Regulations

According to article 12 of the eIDAS Regulation, the national electronic identification schemes notified shall be interoperable.

On the 8th of September 2015 the European Commission adopted two implementing acts to set uniform conditions for the implementation of interoperability. The first one is the "European Commission Implementing Regulation 2015/1501 on the interoperability framework pursuant to article 12(8) of European Regulation n. 910/2014 of the European Parliament and of the Council on electronic identification and trust services for electronic

[9] On the principle of neutrality in relation to the United Nations Commission on International Trade Law instruments see G. FINOCCHIARO, *Il ruolo dell'Uncitral nello sviluppo della disciplina sul commercio elettronico*, cit., p. 64 ss.; M. RATTI, *La Convenzione sull'uso delle comunicazioni elettroniche: le principali disposizioni*, in G. Finocchiaro - F. Delfini (edited by), *Diritto dell'Informatica*, Utet, Torino, 2014, p. 71.

transactions in the internal market" (hereinafter the "Regulation on Interoperability Framework")[10].

The Regulation on Interoperability Framework lays down the technical and operational requirements of the interoperability framework in order to ensure the interoperability of the electronic identification schemes, which Member States notify to the Commission. Those requirements include the minimum technical requirements related to assurance levels, the minimum technical requirements for interoperability, the minimum set of person identification data uniquely representing a natural or legal person and common operational security standards. Furthermore, the Regulation provides that, where possible, any dispute concerning the interoperability framework shall be resolved by the Member States concerned through negotiation.

On the same day of the adoption of the Regulation on Interoperability Framework, the European Commission also adopted the "European Commission Implementing Regulation 2015/1502 on setting out minimum technical specifications and procedures for assurance levels for electronic identification means pursuant to article 8(3) of European Regulation n. 910/2014 of the European Parliament and of the Council on electronic identification and trust services for electronic transactions in the internal market" (hereinafter the "Regulation on Assurance Levels")[11].

The Regulation on Assurance Levels sets out specifications and procedures according to which the assurance levels low, substantial and high for electronic identification means issued under a notified electronic identification scheme shall be determined. The same Regulation also establishes as a general rule that when the electronic identification means issued under a notified electronic identification scheme meet a requirement listed in a higher assurance level, then it shall be presumed to fulfil the equivalent requirement of a lower assurance level.

6. The eIDAS and Electronic Signatures

[10] The Regulation on Interoperability Framework was published in the European Union Official Journal on the 8th of September 2015, L 235/7.

[11] The Regulation on Assurance Levels was published in the European Union Official Journal on the 8th of September 2015, L 235/7.

The part of the eIDAS Regulation dealing with electronic signatures does not bring substantial differences compared to the previous legislative European framework.

The principle of non-discrimination of the electronic document and of electronic signatures – according to which a signature should not be denied legal validity only because of its electronic form - is confirmed[12]. According to art. 25 (1) "an electronic signature shall not be denied legal effect and admissibility as evidence in legal proceedings solely on the grounds that it is in an electronic form or that it does not meet the requirements for qualified electronic signatures"[13].

Three kinds of signature are defined by the Regulation: the electronic signature, the advanced electronic signature and the qualified signature[14].

---

[12] The non-discrimination principle and the principle of technological neutrality (which has already been mentioned in this work) have been firstly adopted by the Uncitral in the Model law on electronic commerce of 1996, in the Model law on electronic signatures of 2001 and in the Convention on the use of electronic communications in international contracts of 2005. These principles are deeply analysed in H. D. GABRIEL, *The United Nations Convention on the Use of Electronic Communications in International Contracts: an Overview and Analysis, Uniform Law Review/Revue de droit uniforme*, 2006, 11:2, p. 288. On the matter, see also E. A. CAPRIOLI - R. SORIEUL, *Le commerce international électronique: vers l'émergences de règles juridiques transnationales,* in *Journal du droit international*, 1991, p. 323-393.

[13] Regarding the legal effects of electronic signatures, article 25 of the Regulation also establishes that "a qualified electronic signature shall have the equivalent legal effect of a handwritten signature. 3. A qualified electronic signature based on a qualified certificate issued in one Member State shall be recognised as a qualified electronic signature in all other Member States".

[14] For an analyses of the electronic signatures in the Italian scenario, see G. FINOCCHIARO, *La metafora e il diritto nella normativa sulla cosiddetta* "*firma grafometrica*", in *Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2013, 1, pp. 1-16 and, of the same author, *Tecniche di imputazione della volontà negoziale: le firme elettroniche e la firma digitale*, in *I contratti informatici*, Clarizia, in *Trattato dei contratti*, Rescigno - Gabrielli, Utet, Torino, 2007. On the concept of legal signature and on the dematerialization processes regarding electronic signatures see E. A. CAPRIOLI, *Signature électronique et dématérialisation: droit et pratiques*, Lexis Nexis, Paris, 2014; J. E. A. R. DAHIYAT, *The Legal Recognition of Electronic Signatures in Jordan: some Remarks on the Electronic Transactions Law*, in

The definition of electronic signature is totally neutral from a technological point of view. According to art. 3 of the eIDAS Regulation, "electronic signature" means data in electronic form which is attached to or logically associated with other data in electronic form and which is used by the signatory to sign.

The definition of advanced electronic signature is also neutral from a technological point of view, as the Regulation establishes that the advanced electronic signature is an electronic signature that meets four different requirements. According to art. 26 of the Regulation, the advanced electronic signature shall be uniquely linked to the signatory, capable of identifying the signatory, created using electronic signature creation data that the signatory can use under their sole control and linked to the data signed therewith in such a way that any subsequent change in the data is detectable[15].

The third kind of signature provided for is the qualified electronic signature, which is an advanced electronic signature created by a qualified electronic signature creation device and which is based on a qualified certificate for electronic signatures.

Taking into consideration the legal value of the signature, art. 25(1) of the eIDAS Regulation provides that qualified electronic signatures shall have the equivalent legal effect of a handwritten signature.

Also, in terms of mutual recognition of electronic signatures among Member States, it is established according to art. 25(3) of the eIDAS Regulation that a qualified electronic signature based on a qualified certificate issued in one Member State shall be recognised as a qualified electronic signature in all other Member States.

Arab Law Quarterly, 25:3, 2011, p. 297-309; J. FORDER, *The Inadequate Legislative Response to e-Signatures*, in *Computer Law & Security Review*, 26:4, 2010, p. 418-426;

[15] Article 26 of the Regulation precisely establishes that an advanced electronic signature shall meet the following requirements: "(a) it is uniquely linked to the signatory; (b) it is capable of identifying the signatory; (c) it is created using electronic signature creation data that the signatory can, with a high level of confidence, use under his sole control; and (d) it is linked to the data signed therewith in such a way that any subsequent change in the data is detectable".

The eIDAS Regulation also introduces the electronic seal, defined as data in electronic form attached to or logically associated with other data in electronic form to ensure the latter's origin and integrity[16]. It is an instrument that can be used to guarantee the integrity of the document to which it is associated. Like the electronic signature, the electronic seal can be simple, advanced or qualified. From a first analysis, the electronic seal seems to represent the signature of the juridical person, but its nature of signature will have to be confirmed by each European Member State's legislation. The principle of technological neutrality also applies to the electronic seal. Art. 35(1) of the eIDAS Regulation provides that an electronic seal shall not be denied legal effect and admissibility as evidence in legal proceedings solely on the grounds that it is in an electronic form or that it does not meet the requirements for qualified electronic seals[17].

If the electronic seal is qualified, it enjoys the presumption of data integrity and of correctness of the origin of that data to which the qualified electronic seal is linked. Furthermore, a qualified electronic seal based on a qualified certificate issued in one Member State shall be recognised as a qualified electronic seal in all other Member States.

[16] On the electronic seal, see G. FINOCCHIARO, *Una prima lettura del reg. UE n. 910/2014 (c.d. eIDAS): identificazione on line, firme elettroniche e servizi fiduciari*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2015, n. 3, p. 426. For an analysis of the existing differences between electronic signatures and electronic seals, see D. GOBERT, *Le règlement européen du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance (eIDAS): analyse approfondie*, cit., p. 40.

[17] Article 35 of the Regulation ensures legal effects to electronic seals: "1. An electronic seal shall not be denied legal effect and admissibility as evidence in legal proceedings solely on the grounds that it is in an electronic form or that it does not meet the requirements for qualified electronic seals. 2. A qualified electronic seal shall enjoy the presumption of integrity of the data and of correctness of the origin of that data to which the qualified electronic seal is link3. A qualified electronic seal based on a qualified certificate issued in one Member State shall be recognised as a qualified electronic seal in all other Member States".

7. The eIDAS and Trust Services

The last part of the Regulation establishes the rules on so-called "trust services".

The definition of a trust service is very broad and includes many of the electronic services offered by the market. According to the Regulation, a trust service is an electronic service, normally provided for remuneration, which consists of the creation, verification, and validation of electronic signatures, electronic seals or electronic time stamps, electronic registered delivery services and certificates related to those services. It can also consist of the creation, verification and validation of certificates for website authentication or the preservation of electronic signatures, seals or certificates related to those services[18].

The European legislator has provided for a distinction between qualified and non-qualified trust services as well as for trust services. Qualified trust services are only those which meet the requirement indicated in the Regulation, ensuring a certain level of security. The supervisory body shall verify whether trust service providers comply with the requirements laid down in the Regulation and in particular with the requirements for qualified trust service providers and for the qualified trust services they provide. The trust service provider shall then be registered on a trust list, as already happens for certification service providers issuing qualified certificates.

After the qualified status has been indicated in the trust list, qualified trust service providers may use the European trust mark to indicate in a simple, recognisable and clear manner the qualified trust services they provide.

[18] Trust services are defined in article 3, paragraph 1, n. 16 of the Regulation as electronic service normally provided for remuneration which consists of: "(a) the creation, verification, and validation of electronic signatures, electronic seals or electronic time stamps, electronic registered delivery services and certificates related to those services, or (b) the creation, verification and validation of certificates for website authentication; or (c) the preservation of electronic signatures, seals or certificates related to those services".

Qualified and non-qualified trust service providers shall take appropriate technical and organisational measures to manage the risks posed to the security of the trust services they provide. In particular, measures shall be taken to prevent and minimise the impact of security incidents and inform stakeholders of the adverse effects of such incidents.

It is emphasised that qualified and non-qualified trust service providers shall notify the supervisory body, the competent national body for information security or the data protection authority of any breach of security or loss of integrity that has a significant impact on the trust service provided or on the personal data stored therein. If a breach of security or loss of integrity concerns two or more Member States, the notified supervisory body shall inform the supervisory bodies in other Member States concerned and ENISA (the European Union Agency for Network and Information Security).

8. Other Innovations

It is also worth mentioning that the eIDAS Regulation introduces the so-called "electronic time stamp", the "registered delivery service" and the "certificate for website authentication".

The electronic time stamp is a set of data in electronic form, which binds other data in electronic form to a particular time, providing evidence that the latter data existed at that time. The electronic time stamp does not attest that the electronic document was created at a precise moment, but it proves that the document already existed at that time. The time stamp can be "simple" or "qualified"[19].

[19] Article 41 of the Regulation, on the legal effect of electronic time stamps, establishes that an electronic time stamp shall not be denied legal effect (or admissibility as evidence in legal proceedings) just because it is in an electronic form or because it does not meet the requirements of the qualified electronic time stamp. If the electronic time stamp is qualified, it enjoys the presumption of the accuracy of the date and the time it indicates and the integrity of the data to which the date and time are bound. Furthermore, if a qualified electronic time stamp is issued in one of the Member States, it shall also be recognised as a qualified electronic time stamp in all Member States.

The registered delivery service is a service that makes it possible to transmit data between third parties by electronic means and provides evidence relating to the handling of the transmitted data, including proof of sending and receiving the data, and that protects transmitted data against the risk of loss, theft, damage or any unauthorised alterations[20]. In Italy, the most widespread registered delivery service is the so-called PEC (posta elettronica certificata).

Finally, the certificate for website authentication is an attestation that makes it possible to authenticate a website and links the website to the natural or legal person to whom the certificate is issued[21]. Just like the electronic time stamp, the certificate for website authentication can be simple or qualified. The goal pursued by the certificate for website authentication is to link the website to a person granting different levels of reliability.

9. Final Considerations

The eIDAS Regulation should be framed among those pieces of law which seek to enhance trust in electronic transactions by providing a common foundation for secure electronic interaction between citizens, businesses and public authorities, thereby increasing the effectiveness of online services, electronic business and electronic commerce in the European Union[22].

[20] According to article 43 of the Regulation, "1. data sent and received using an electronic registered delivery service shall not be denied legal effect and admissibility as evidence in legal proceedings solely on the grounds that it is in an electronic form or that it does not meet the requirements of the qualified electronic registered delivery service. 2. Data sent and received using a qualified electronic registered delivery service shall enjoy the presumption of the integrity of the data, the sending of that data by the identified sender, its receipt by the identified addressee and the accuracy of the date and time of sending and receipt indicated by the qualified electronic registered delivery service".

[21] Article 45 of the Regulation, on the requirements for qualified certificates for website authentication, establishes that qualified certificates for website authentication shall meet the requirements laid down in Annex IV of the Regulation.

[22] On the role to be played by the Regulation in enhancing trust in electronic services see also the *Commission staff working paper impact assessment, accompanying the proposal*

It is worth highlighting that, differently from the previous acts adopted by the European Union, the legal instrument chosen to regulate the subject is a Regulation. As already mentioned, a European Regulation is a binding legislative act, which must be applied in its entirety across the European Union and does not require any enacting acts by the Member States. Therefore all of the European Members are now bound by the same rules on electronic identification and trust services for electronic transactions, ensuring full juridical and technological interoperability.

The eIDAS aims to remove existing barriers to the cross-border use of electronic identification means among European Member States for authentication, but it does not aim to intervene with regard to electronic identity management systems and related infrastructures established inside the European Member States. The Regulation ensures that with secure electronic identification and authentication it will be possible to access cross-border online services offered by Member States. In fact, it establishes a general principle of mutual recognition of key enablers across borders, such as electronic identification, electronic documents, electronic signatures and electronic delivery services. Nevertheless, it should also be remembered that the eIDAS Regulation only applies to public services.

This Regulation creates appropriate conditions to enhance legal interoperability among Member States and improve trust in electronic transactions and markets. It does not, of course, address the issue of the mutual recognition of on line identity outside Europe, but it does create a uniform internal legislative infrastructure that offers hope for further future developments in relation to the subject of mutual recognition at an international level.

---

for a Regulation of the European Parliament and of the Council on electronic identification and trust services for electronic transactions in the internal market, Bruxelles, 4th of July 2012, swd (2012) 135 final, available at the address *http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri =COM:2012:0238:FIN*, accessed on the 10th of December 2016. On the relevance of trust in the electronic communication and electronic commerce field see also M. ANTOINE - D. GOBERT - A. SALACÜN, *Le développement du commerce électronique: les nouveaux métiers de la confiance*, in *Droit des technologies de l'information, regards prospectifs*, 16, Bruxelles, 1999, pp. 3-32.

THE DIGITAL IDENTITY: THE GLOBAL PROSPECTIVE

Francesco Delfini
University of Milan

Nowadays, the digital identity is the main issue in electronic commerce since the challenge the parties to every electronic transaction are facing is to answer two simple questions reliably, in reference to each other: "Who are you?" and "How can you prove it?".

In digital identity management, the ultimate and most efficient tool is so-called *federated* identity management. As we have just learned and as has been clearly depicted,[1] "*[in a federated system, transacting parties can avoid the cost and expense of setting up their own identity management process, relying instead on identification and authentication services provided by trustworthy third parties. And users can avoid the need to obtain separate identity credentials (such as usernames and passwords) for every business they deal with. It is like replacing the need to carry a separate credit card from every business where an individual shops, with two or three credit cards (e.g., a Visa and a MasterCard) that all businesses will accept."*

At one point, the main issue was answering the questions "Who is the author of an electronic document?" and "Who is bound by it or responsible for it?", and the corresponding answers were the electronic signatures and their management. But as opportunities to interact and establish economic relationships via the Internet grow – and as a vast number of economic transactions are entered into without a proper electronic document – the main point has become the assessment of each party's identity and therefore identity management.

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] Thomas J. Smedinghoff and Laurie Kamaiko, *Identity Management: The Key to Cyber Security and Online Commerce*, New York Law Journal, March 2, 2015.

A variety of approaches may be taken to implement such management of individuals' identity.

The US approach, as we have heard, relies on the contract and on "soft law", encouraging the private sector to set its own rules on the topic.[2]

On the other hand, the European Union has preferred "hard law" and since the end of the last century has provided a complete set of rules to furnish parties that had never met before with the mutual assurance of each other's digital identity. The legal framework progressed from EU Directive 1999/93/CE on electronic signatures to the recent regulation (EU) no. 910/2014 of the European Parliament and of the Council of 23 July 2014 "*on electronic identification and trust services for electronic transactions in the internal market and repealing Directive 1999/93/EC*" that is due to apply, for the most part of it, from 1 July 2016.

This difference in approaches does not come as a surprise.

They depict in a simple way the different traditional attitudes of the two legal systems toward lawmaking. Montesquieu's theory of the separation of political power among the legislature, executive and judiciary – which was the political background of the French Revolution – led to the idea of a civil code as the whole and entire summary of rules in private law arising from the people's representatives. This feature of a civil law system involves a particular attitude and approach for the civil lawyer toward contracts: on one hand, the parties to a contract may agree on the basic elements of the deal – e.g. price and item purchased – while the civil code will provide the entire set of rules to solve any dispute which may arise and

[2] «*In 2011, the U.S. government formally began its efforts to enable a federated identity ecosystem by issuing its National Strategy for Trusted Identities in Cyberspace (NSTIC), which it characterized as "a strategy to make online transactions more secure for businesses and consumers alike." And in 2012 it established a public-private partnership known as the Identity Ecosystem Steering Group (IDESG) in an attempt to encourage the private sector to implement the NSTIC strategy on a voluntary basis. Separately, several private sector companies (such as Google, Microsoft, Experian, Lexis/Nexis, Barclay's Bank, Verizon, and many others), as well as trade associations like the Open Identity Exchange, standards groups like the OpenID Foundation, and certification groups like the Kantara Initiative, are independently working on the issue of federated identity*» (Thomas J. Smedinghoff and Laurie Kamaiko, *Identity Management: The Key to Cyber Security and Online Commerce*, New York Law Journal, March 2, 2015).

any aspect of the deal not covered by an express agreement; on the other hand, civil lawyers are less likely than common lawyers to rely on contract to solve general problems, trusting better the intervention of lawmakers.

On the contrary, common law lawyers, not having the possibility to fill the gaps in contract with rules "subject to agreement otherwise" because of the lack of a code, are used to drafting contracts intended to be self-sufficient. They do not leave room for judge-made rules[3] and have developed a stronger attitude to recourse to the contract to set *erga omnes* or at least multi-party rules that meet the market's needs.

As a consequence, it is more natural for a common law lawyer to suggest using a contract – and, in this case, a multi-party contract or a contract open to other parties to adhere to[4] – to regulate also the management of digital identity. And in some ways this can be regarded as an evolution of the electronic data interchange (EDI)[5] that constituted the basic framework of B2B electronic commerce in the Eighties.

The "hard law" approach has been chosen also by the People's Republic of China. Article 2 of the 2004 Electronic Signature Law (ESL) of

[3] However judge-made rules are in any case largely delivered by Courts via the doctrine of construing the contract with its "implied terms"). *«The emphasis during the nineteenth century on individual freedom and the role of agreement in extending that freedom would seem to have required that no obligation in the nature of a contract should be enforced unless willed by the parties; yet the judges were ready to import terms into contracts and develop and enlarge restrictions in the public interest although the parties themselves had not expressed those terms or established those restrictions»* (Sir David Hughes Parry, *The Sanctity of Contracts in English Law*, London, 1959, 39).

[4] See art. 1332 Italian civil code: «*Adherence of other parties to the contract. If other parties can adhere to a contract and the manner of adherence has not been determined, the question can be directed to such agency as may have constituted for the implementation of the contract or, in the absence thereof, to all original contracting parities*» Italian Civil Code, version translated by M. Beltramo, G.E.Longo and J.H. Merryman, published by Oceana Publ., Inc.

[5] As it can be read in Wikipedia, «*Electronic data interchange (EDI) is an electronic communication method that provides standards for exchanging data via any electronic means. By adhering to the same standard, two different companies or organizations, even in two different countries, can electronically exchange documents (such as purchase orders, invoices, shipping notices, and many others)*».

the People's Republic of China[6] provides a definition of electronic signature, with the same approach and broad content of EU Directive 1999/93/CE: *For the purposes of this Law, electronic signature means the data in electronic form contained in and attached to a data message to be used for identifying the identity of the signatory and for showing that the signatory recognizes what is in the message. The data message as mentioned in this Law means the information generated, dispatched, received or stored by electronic, optical, magnetic or similar means.*

Furthermore, the reliability of an electronic signature is considered in Article 13 of China ESL[7] in the same manner as UE Directive 1999/93 CE did.

The material convergence on digital identity management therefore appears to be stronger than the formal differences in approaches.

[6] Adopted at the 11th Meeting of the Standing Committee of the Tenth National People's Congress on August 28, 2004 and promulgated by Order No.18 of the President of the People's Republic of China on August 28, 2004.

[7] Article 13 ESL: «*If an electronic signature concurrently meets the following conditions, it shall be deemed as a reliable electronic signature:(1) when the creation data of the electronic signature are used for electronic signature, it exclusively belongs to an electronic signatory; (2) when the signature is entered, its creation data are controlled only by the electronic signatory; (3) after the signature is entered, any alteration made to the electronic signature can be detected; and (4) after the signature is entered, any alteration made to the contents and form of a data message can be detectThe parties concerned may also choose to use the electronic signatures which meet the conditions of reliability they have agreed to*».

TUTELA GIURIDICA E INTEROPERABILITÀ TRANSISTITUZIONALE DEI DOCUMENTI LEGALI NEL CONTESTO INTERNAZIONALE ED EUROPEO

Dimitris I. Liakopoulos
Università degli Studi della Tuscia

Sommario: 1. Introduzione. Piano dell'indagine. - 2. Nozione di XML. - 3.1. Lo scambio di informazioni dei documenti legali. - 3.2. (Segue) L'assetto organizzativo comunitario. - 4.1. Interoperabilità giuridica. - 4.2. Accesso alle reti e dati aperti. - 4.3. Interconnessione e reti. - 5.1. Il servizio universale dei documenti legali. - 5.2. Gli obiettivi di servizio universale dei documenti legali. - 6.1. L'accesso ai documenti legali. - 6.2. Tutela dei documenti legali tramite l'accesso su internet. - 6.3. Riservatezza e accesso dati tramite internet. - 7. Il progetto Akoma Ntoso come fondatore della prassi internazionale della gestione dei documenti legali. - 8.1. Il progetto OASIS e BUNGENI come applicazione degli standard previsti dall'Akoma Ntoso. - 9. La facoltà di valutazione della documentazione legale. - 10.1. Classificazione dei documenti legali. Il caso degli atti giuridici. - 10.2. (Segue) Il caso dei documenti coperti dal segreto. - 11. Segretezza dei documenti legali.

1. Introduzione. Piano dell'indagine

Con la pubblicazione dei protocolli di base TCP/OP, Cerf e Kahn firmarono l'atto di nascita di internet; in seguito al loro sfruttamento, che migliorò notevolmente la tecnologia di comunicazione fra i diversi computer collegati in rete, la NSF (National Science Fourndation) creò una rete caratterizzata da cinque grandi centri di calcolo dotati di potentissimi computer che permettevano l'accesso di tutta la comunità scientifica alle informazioni archiviate. Tra il 1984 e il 1988, la rete NSFnet, che consentiva alle principali regioni egli Stati Uniti di essere interconnesse con le reti centrali, subì una considerevole crescita, caratterizzata da migliaia di computer collegati tra loro e dall'adozione di un simile, sebbene primordiale, sistema di interconnessione anche in altri paesi.

L'autostrada dell'informazione era ormai tracciata nelle sue direttive principali e, dopo laboratori scientifici e uffici pubblici, anche le imprese e i singoli privati incominciarono a interessarsi ai vantaggi offerti dalla navigazione in rete o rete delle reti.

Il 1995 fu l'anno in cui internet si propagò in tutti i continenti e già nel 1997 si contavano più di 25000 reti sparse in tutto il mondo con un'utenza stimata intorno ai 40 milioni. Oggi internet ha ormai raggiunto una diffusione su scala mondiale, caratterizzata da un'inarrestabile ed esponenziale crescita, attraverso una moltiplicazione dei suoi utenti di giorno in giorno e, proprio per le dimensioni eccezionali del fenomeno, esso appare quanto mai di difficile quantificazione [1].

Internet, frutto di una convergenza tecnologia fra telefono, computer e TV abbia radicalmente modificato il modo di proporre e di usufruire dell'informazione, fornendo altresì agli utenti la possibilità di intervenire e interagire sul materiale originale a disposizione nella rete e con altre persone da un capo all'altro del globo. Una prospettiva inimmaginabile prima e irraggiungibile con i mezzi di comunicazione e trasporto tradizionali.

Le complesse tematiche legate al regime giuridico di internet riguardano la sovranità dello Stato, le relazioni internazionali, l'applicabilità di regole a determinati soggetti fisici o a determinate collocazioni spazio-temporali nella fisicità, le quali rilevano una palese e affascinante discrasia che si riverbera sulle questioni pratiche.

La nostra ricerca ha come scopo di approfondire un aspetto particolare, ossia la tutela giuridica e la pubblicazione di documenti legali su internet iniziando in primis dal livello internazionale e dopo comunitario e nazionale. Un programma, *rectius* uno standard internazionale di rilievo internazionale è il programma Akoma Ntoso che ha aperto la strada ad operatori di internet, pubblici e privati, enti internazionali e nazionali di iniziare il discorso di

---

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] Cfr. *ex multis*: G. Cassano (a cura di), *Internet, nuovi problemi e questioni controverse*, Giuffrè, Milano, 2001, pp. 3 ss. T. Ballarino, *Internet nel mondo della legge*, Cedam, 1998, pp. 5 ss. G. Ziccardi, *Il diritto in internet. Ciberspazio e risorse giuridiche per il professionista del diritto*, Mucchi, 1999, pp. 47 ss.

interoperabilità giuridica tramite istituzioni a livello mondiale. La normativa usata per la nostra ricerca sarà limitata solo sulla tutela giuridica dei dati, dell'accesso a questi dati, la riservatezza e la segretezza di documenti legali tramite internet e come questa interoperabilità viene usata basata su regole *ad hoc*.

La metodologia usata si è basata non solo sugli standard internazionali come Akoma Ntoso, ma anche sulla relativa normativa a livello internazionale, comunitario e nazionale italiano ed ha come scopo di dare luce a problemi di tutela di tali documenti, arrivando a parlare anche di diritto d'autore nell'era digitale.

I nostri obiettivi si concentrano: sul riconoscimento di un ordinamento sovraordinato che disciplini le relazioni internazionali attraverso gli strumenti delle convenzioni fra Stati e/o la relativa normativa comunitaria; che ogni ente internazionale, nazionali legiferi in prospettiva globale relativamente alle singole problematiche dell'accesso e pubblicazione di documenti legali su internet. Entro tale aspetto si pensi anche alla tutela del diritto d'autore e all'autoregolamentazione, tramite la predisposizione di codici etici, deontologici e di buona condotta come un aspetto fondamentale dell'avvento del fenomeno internet e che consiste nell'immediata e automatica circolazione a livello mondiale di ogni informazione che, per la natura stessa della tecnologia utilizzata, non rimane entro i confini di un solo Stato ma è presente, fin dal momento della sua immissione in rete, in tutti i terminali a essa collegati. La nuova creatività interattiva propone così nuovi modelli di pubblicazione dei documenti legali su internet, anche ridefinendo la figura del consumatore, *rectius* del cittadino mondiale, il quale accede all'informazione in quanto mosso da interessi personali o professionali, per lo più di carattere settoriale, relativi a documenti specifici, sia sofisticati sia di "largo consumo" per alcune istituzioni non statali e/o internazionali.

2. Nozione di XML

Il linguaggio XML (eXtensible Markup Language) è stato sviluppato nel 1996 da XML Working Group, gruppo di lavoro organizzato dal World Wide Web Consortium (W3C) [3-1] [2]. Il linguaggio XML (sigla di eXtensible Markup Language) è un linguaggio marcatore che si basa su un meccanismo sintattico il quale consente di definire e controllare il significato degli elementi contenuti in un documento o in un testo[3]. Lo scopo è di produrre una versione semplificata di Standard Generalized Markup Languange (SGML), ossia di un codice che descrive altri codici[4].

Il SGML è un metalinguaggio che parla di un altro linguaggio. L'idea di base è tenere separato lo stile della presentazione dalla struttura logica del

[2] Nel 1996 è stato formato un gruppo di lavoro con l'incarico di definire un linguaggio a markup estensibile di uso generale, e specifiche sono state rilasciate come W3C Recommendations nel 1998 e aggiornate nel 2004.

[3] *Ex multis* sul linguaggio XML: A.A.V.V., *Recupero della normativa pregressa in formato XML*, in *Informatica e diritto*, 2001, pp. 3 ss. A.A.V.V., *Studio e definizione in XML delle strutture dei testi giuridici (norme, decisioni, giurisprudenziali e dottrina)*, in *Rivista Informatica e Diritto*, 2000. S. Abiteboul, P. Buneman and D. Suciu. *Data on the Web: From Relations to Semistructured Data and XML*. Morgan Kaufmann, San Francisco, 1999. S. Al-Khalifa, H.V. Jagadish, J. M. Patel., Y. Wu, N. Koudas, D. Srivastava, *Structural Joins: A Primitive for Efficient XML Query Pattern Matching. IEEE Computer Society*, ICDE 2002, pp. 141 ss.. S. Amer-Yahia, F. Du, J. Freire, *A comprehensive solution to the XML-to relational mapping problem*. WIDM Proceedings of the 6th annual ACM international workshop on Web information and data management 2004, ACM, pp. 31-38. A. Arion, V. Benzaken and I. Manolescu, *XML Access Modules: Towards Physical Data Independence in XML Databases*. XIME-P 2005. A. Benlian, T. Hess, *Do process standardization and automation mediate or moderate the performance effects of XML? An empirical analysis in the publishing sector*, inin *PACIS 2009 Proceedings*. 12, 2009. C. Bodini , *L'innovativo sistema XML*, in *PRESS. Professione economica e sistema sociale*, 2007, pp. 30-32. F. Brivio, *L'umanista informatico. XML, GTML, CSS, SQL, Web, internet, database, programmazione e google per le scienze umane*, Apogeo, 2009. A. Moller, M.I. Schwartzbach, *Introduzione a XML*, Pearson, 2007. S. Moses, T. M. Hassan, A. El-Hamalani, T. Cole, *An XML based standard to enable bulk project data transfer between heterogeneous systems*, in *Journal of Information Technology in Construction*, 2008, pp. 507-518. M. Palmirani, F. Vitali, *Legislative XML: Principles and technical tools*, in *Inter-American Development Bank*, 2012 S. Ronnau, N. Borghoff, *Versioning XML based office documents. Multimedia tools application*, 2009, pp. 253-274. H. Williamson, *La guida completa XML*. McGraw Hill, Milano, 2002.

[4] F. Brivio *L'umanista informatico*, cit.

documento[5]. La marcatura descrive la struttura logica di un documento usando un modello gerarchico che riflette l'interrelazione nel testo di elementi ed entità[6]. Un SGML è sempre accompagnato da un DTD (Document Type Definition), ossia aggiunte sulle marcature presenti nel documento[7]. Tutta la DTD è collocata in un unico tag DOCTYOE delimitato da parentesi quadre (come per esempio <!DOCUMENT recipe>). Nella DTD si determina la struttura del documento: quali e quanti elementi vi debbano comparire, il proprio ordine, il loro contenuto e le relazioni gerarchiche tra di essi, la presenza o meno di entità nel documento o attributi all'interno degli elementi.

Quindi, la struttura di un documento XML è esplicitata nella DTD. Un XML è costituito da elementi che possono contenere al loro interno altri elementi. Determinati elementi possono contenere attributi. Il primo nodo è detto nodo radice e tutti i documenti devono obbligatoriamente averne uno. È indicato con un punto esclamativo seguito dalla parola ELEMENT, dal

[5] Cfr. M. P. Giovannini, M. Palmirani, E. Francesconi, *Linee guida per la marcatura dei documenti normativi secondo gli standard normeinrete*, European Press Academic Publishing, 2013.

[6] Quando parliamo di entità intentiamo oggetti inclusi in più file XML. Sono nomi simbolici che verranno usati al posto di alte definizioni. Possono essere interne, ossia incluse all'interno del file e/o esterne, ossia ospitati in un altro file. Possono essere di tipo parsed o non parsÈ preferibile definire le entità che ospitano contenuti complessi come di tipo non parsed, come per esempio <test> il prezzo & H; ISO then </test>. Le entità interne sono utili per creare contenuti informativi che devono essere ripetuti frequentemente all'interno della struttura.

[7] Il XHTML 1.0 di 2000 rivisto nel 2001 si basa su DTD strict, DTD transitional e DTD drameset. Nel DTD strict gli elementi sono raggruppati in una serie di moduli indipendenti che possono essere implementati o esclusi a seconda della necessità. L'adozione di XHTML non è obbligatoria né forzata. Ha codice pulito e ben strutturato. Definisce la struttura del documento e non la presentazione. Se ci sono inseriti elementi non supportati il documento non è valido. È portatile, ossia visualizzato e implementato su altri sistemi. Il *DTD transitional* è compatibile con vecchi browser e il DTD frameset sia necessario quando si usano frame.

nome dell'elemento e da altre informazioni racchiuse fra parentesi[8]. Nelle () sono indicati i sottoelementi separati da una virgola (<!Element biblioteca (libro +)>).

Come documenti XML validi possiamo dire che sono quelli che hanno le seguenti caratteristiche: a) ben formato; b) includono DTD e c) sono conformi alla DTD.

Fino adesso possiamo capire che la sintassi del linguaggio XML è semplice ed intuitiva. I riconosciuti vantaggi del linguaggio XML possiamo dire che sono i seguenti:

- Il linguaggio XML è agevole da apprendere e da utilizzare: è facile, rapido e conciso; -Un documento XML consiste in un semplice testo che può essere generato o visualizzato con strumenti di larga diffusione;
- Il linguaggio XML è universale: come il suo predecessore SGML, XML non è proprietario ed è indipendente dalla piattaforma -il linguaggio XML ha una vasta disponibilità per tutti i linguaggi di programmazione: la formattazione, l'esplorazione e la convalida dei documenti usati e precostituiti;
- Il linguaggio XML include una serie di strumenti che ne espandono ulteriormente le proprie potenzialità aggiornando e modificando[9] un protocollo senza perdere compatibilità ed introducendo anche nuovi elementi per le nuove strutture.

In finis, il linguaggio XML ha come obiettivo originario quello di potenziare lo scambio di informazioni nel Web e permettere un'agevole ed

[8] Ad un elemento possono essere associate informazioni descrittive chiamate attributi. La definizione si segue con la parola ADDLIST che contiene attributi, informazioni di controllo. Il valore dell'attributo è racchiuso tra virgolette.

[9] La modifica testuale venne chiamata dai giuristi come novella. Gli elementi della modifica per un formato digitale sono le seguenti: La funzione della modifica che debba essere allineata con la struttura della novella dalla parte introduttiva (detta anche allinea) e la modifica testuale; le caratteristiche dell'atto normativo secondo il proprio contenuto e la citazione come elemento delle disposizioni di modifica. In particolare le modifiche riguardano: il tipo di atto modificante, il nome dell'atto, data e numero, l'oggetto della modifica e in finis, segue il testo finale della modifica secondo le regole di redazione racchiuse tra virgolette e precedute da due punti.

efficiente pubblicazione di dati arbitrariamente complessi[10]. È uno strumento potente e versatile per la creazione, memorizzazione e distribuzione di documenti digitali.

Secondo Mercatali e Romano il linguaggio XML non ha solo pregi ma anche difetti. In particolare secondo loro: « *(...) La marcatura XML è attività che, se fatta manualmente, risulta lunga e dispendiosa. Inoltre l'ambiguità e l'indeterminatezza del linguaggio naturale fa sì che i singoli documenti si distanzino spesso dal modello definito, aggravando ulteriormente il lavoro di marcatura. Questa peculiarità del linguaggio espone il metodo di marcatura ad altri due pericoli: a) non riuscire a cogliere tale ambiguità ed indeterminatezza; e b) piegare il significato testuale all'esigenza di utilizzo di tale marcatura (...)»*[11].

Secondo l'opinione dello scrivente le ragioni che inducono alle affermazioni appena citate risiedono nel fatto che l'era digitale ha interferito arbitrariamente nella vita privata, familiare lavorativa e la lesione o i benefici che ha portato sono legati a un nuovo status assai simile a quello della schiavitù, da cui si differenzierebbe solo per il fatto che il giurista internazionalista non sarebbe oggetto di compravendita[12].

Passando ai passi importanti e positivi che abbiamo accennato con tali incontri internazionali tramite web, possiamo dire che le esperienze rappresentate stanno a dimostrare che le tecnologie possano favorire le economie locali e traghettare fuori dall'isolamento intere comunità, dare la parola a chi è invisibile o senza voce indipendentemente dallo status, dal genere, dall'etnia, ma su una scala troppo ridotta per abbassare la guardia di fronte alle ineguaglianze digitali, nel senso di informazioni che possono essere oggetto della libertà omonima ma solo lo scopo di essa, con la conseguenza che alla libertà stessa non costituisce un diritto rispetto alle

[10] Cfr. anche le lezioni di prof. A. Longheu intitolate: Tecniche di programmazione avanzata. Corso di laurea specialistica in ingegneria telematica, Università Kore-Enna, a.a. 2009-2010 disponibile anche sul proprio sito: www.diit/unict.it

[11] P. Mercatali, F. Romano, *Regole di redazione e strumenti di natural language processing per gli atti amministrativi*, in *Diritto amministrativo elettronico*, 2005.

[12] A.A.V.V., *Using technology to enhance access to justice*, in *Harvard Journal of Law and Technology*, 2012, *passim.*

notizie, bensì solo in riferimento agli strumenti che le offrono, ossia le "fonti di informazione" [13]. L'oggetto della tutela digitale, così ampiamente individuato, comprende sia le fonti dirette o immediate sia quelle successive o mediate. Le prime riguardano le ipotesi di compresenza del soggetto che desidera acquisire notizie, al verificarsi di fatti ed avvenimenti e consistono in un procedimento di contatto con la realtà assumibile sul piano notiziario. Le seconde riguardano i casi di informazione di seconda linea, conseguibili tramite la consultazione di quelle entità, documentati in senso lato, che contengono i risultati acquisiti con l'attività d'informazione diretta, svolta da altri soggetti. La voce di aiuto è stata rappresentata dal nuovo ruolo che assume per forza nei nostri giorni il giurista internazionalista, tramite la sua presenza in riviste online, dando consulti tramite siti specialistici, cumulando un'esperienza che alcuni decenni fa era sogno solo di quelle persone che potevano permettersi di viaggiare in un altro continente per essere informati per il proprio lavoro. Elementi caratteristici possiamo ricevere dai sistemi di common law e civil law e come questo è stato affrontato durante gli anni, come due sistemi di grande differenze giuridiche ma simultaneamente comuni davanti alla nuova società di digitazione, in quanto hanno bisogno del sistema, del diritto di informazione [14].

3.1. Lo scambio di informazioni dei documenti legali

Numerosi sono i nessi e i dibattiti aperti fra la semplificazione normativa tanto in Italia che nell'ambito comunitario come vediamo nei prossimi capitoli e l'informatica giuridica. Da una parte rimane aperto il discorso alle potenzialità di banche dati contenenti documenti strutturati e ricchi di metadati quale ausilio all'opera di consolidamento, accesso e tutela della normativa fra istituzioni statali ed enti privati. Dall'altra parte rimane aperta la discussione sul piano del miglioramento attraverso strumenti informatici della produzione di testi di migliore qualità e specialmente di

[13] A.A.V.V., *Envisioning digital Europe 2030: scenarios for ICT in future governance and policy modelling*, in European Commission Joint Research Centre Institute for Prospective Technological Studies, Luxembourg, 2010.
[14] G. Scorza (a cura di), *Elementi di diritto dell'informatica*, Simone, Napoli, 2004.

testi legali. Molte volte il problema non si concentra sulla diffusione di testi normativi via internet ma sulla responsabilità della pubblicazione ufficiale degli atti normativi impegnati da anni sull'innovazione tecnologica specialmente nel livello internazionale. Sicuramente una fonte molto importante ed efficiente si sviluppa tramite la marcatura XML degli atti normativi e specialmente su due fronti diverse. Da una parte l'evoluzione tecnologia via web, le piattaforme usate e la conoscibilità e accessibilità del sistema normativo dall'altro, ossia semplificazione, accesso [15], tutela e *privacy* di documenti legali.

Va da sé considerato importate il progetto promosso dal 1999 in Italia intitolato: Progetto Norme in rete (NIR) che ha cercato di raggruppare varie istituzioni nazionali che hanno adottato standard comuni di strutturazione e marcatura dei documenti basati sull'XML e disponibili in internet. Si tratta di una esperienza interistituzionale per un migliore accesso alle norme attraverso l'ausilio di strumenti informatici che hanno trovato anche un ricco affioramento normativo di tutela vuoi di carattere generale e/o specifico, approfondito anche dalla normativa comunitaria[16] ed internazionale [17].

---

[15] N. Lucchi, *The role of internet access in enabling individual's rights and freedoms*, EUI RSCAS, 2013.

[16] Sarà riferimento più avanti del nostro lavoro con un paragrafo *ad hoc*.

[17] Entro questo spirito vedi l'articolo 19 del Patto sui diritti umani delle NU ha messo limiti negativi alla nozione di informazione recitando che: "la libertà di informazione comporta doveri e responsabilità speciali", ossia devono essere espressamente stabilite dalla legge due nozioni molto importanti che deve prendere in considerazione il giurista odierno: quello del rispetto dei diritti o della reputazione altrui e la salvaguardia della sicurezza nazionale, dell'ordine e della morale pubblica. In specie, gli Stati, desumibile dalla Convenzione adottata dall'Assemblea generale delle NU il 16 dicembre 1952, entrata in vigore il 1962, ha disciplinato il diritto internazionale di rettifica. Un diritto che si accosta a favore di ogni Stato il quale individua notizie che possano danneggiare le sue relazioni con un altro Stato provocando lesioni di prestigio e di dignità super contractions. Così la società internazionale appare caratterizzata ad una supremazia del diritto alla privacy e contemporaneamente chiama il giurista internazionalista di rispondere o meglio di tutelare tramite gli atti internazionali: la dignità umana, la discriminazione di razza, di sesso, di nazionalità, comportamenti pregiudizievoli per la salute o la sicurezza, la protezione dell'ambiente, della responsabilità e l'autonomia editoriale dell'emittente anche nel caso in cui si tratti di una trasmissione sponsorizzata. Vedi nello stesso spirito le seguenti Risoluzioni dall'ITU:

Resolution 1244 ITU role in the Tunis phase of WSIS and in implementation and follow-up adopted at the ITU Council 2005. Resolution 1222 on ITU activities relevant to WSIS adopted at the ITU Council, Geneva 2004. Resolution 1207 on ITU preparatory activity for WSIS adopted at the ITU Council, Geneva 2003. This Resolution instructs the Secretary general and the directors of the bureaux to perform a stock-taking exercise and prepare an analysis paper, to show how ITU's current work programme contributes to the fulfilment of the objectives outlined in the WSIS draft action plan. Resolution PLEN/7 adopted at the ITU plenipotentiary Conference, Marrakech 2002. Resolution 1196 of the ITU Council adopted at the 2002 session. Resolution 1179 of the ITU Council adopted in 2001. Resolution 1158 of the ITU Council adopted in 2000. Resolution 73 of the ITU Plenipotentiary Conference, Minneapolis, 1998. A prescindere dal fatto se i Summit citati hanno trovato o offerto soluzioni sono stati, comunque, importanti, perché hanno permesso ai delegati di più di 200 paesi di confrontare efficacemente le proprie posizioni nello spirito dell'incontro, sintetizzato dalle parole dello stesso Segretario generale delle NU Kofi Annan: "(…) se le tecnologie non sono una formula magica (…) con esse abbiamo gli strumenti con cui far avanzare la causa della libertà e della democrazia, un veicolo con cui propagare la conoscenza e la reciproca comprensione (…)". Cfr. relativamente: UNGA Resolutions 55/63 and 56/121 on Combatting the criminal misure of information technologies and regional initiatives including but not limited to, the Council of Europe's Convention on cybercrime. Il mandato del Forum citato era: "(…) a) discuss public policy issues related to key elements of internet governance in order to foster the sustainability, robustness, security, stability an development of the Internet, b) facilitate discourse between bodies dealing with different cross-cutting international public policies regarding the Internet and discuss issues that do not fall within the scope of any existing body, (…) d) facilitate the exchange of information and best practices and in this regard make full use of the expertise of the academic, scientific and technical communities (…)". Di pari importanza vedi: WSIS-03/Geneva/Doc/4, e WSIS-05/TUNIS/DOC/7, Tunis 17-18 November 2005. Le dichiarazioni scritte e riferite tanto a Ginevra che a Tunisi hanno permesso di affrontare una disponibilità ed apertura alle tecnologie ICT universali, accessibili ed economiche sotto il fondamento della società di informazione, ma prerequisito dei network e delle infrastrutture e la tutela dei consumatori e un ambiente abilitante basato sul diritto internazionale e regole condivise, trasparenti, plurali e tecnologicamente neutre. Con un *modus interpretandi* meno qualificante il piano d'azione adottato ha riguardato sicuramente la formazione all'uso di Internet e ai suoi servizi, utilizzando tutte le risorse per evitare nuove marginalità o forse nuovi limiti esterni, favorendo contemporaneamente l'empowerment dei gruppi più vulnerabili, ma sono i diritti umani e il loro rispetto, la libertà fondamentale della società di informazione insieme alla democrazia e alla buona *governance*. In particolare sul piano della proprietà intellettuale i documenti ribadiscono l'importanza di incoraggiare innovazione e creatività insieme alla necessità di condividere le conoscenze necessarie a svilupparle, tema che si lega col rispetto

Nel livello nazionale dobbiamo ricordare come tappa importante il Gruppo di lavoro DTD atti normativi che risale dal 2000 proceduto da una prima tipizzazione in XML degli atti normativi nazionali. Lo scopo del gruppo appoggiato dalla documentazione giuridica di Firenze aveva come base il raggiungimento di un risultato conforme degli atti normativi che consentisse di proporre il linguaggio XML come un linguaggio comune a tutti i soggetti che cooperano alla semplificazione normativa. Il drafting del gruppo appena citato si è accostato ad una metodologia strutturata alla marcatura XML partendo dal presupposto che l'obiettivo finale è quello dell'accessibilità, della codificazione, disponibilità della legge nei testi vigenti, l'uso delle norme, ecc. valido per tutti gli atti normativi e da tutti i produttori di documenti elettronici contenenti testi normativi. Si tratta di una strutturalizzazione solida e comune che secondo Giannantonio: « (...) *consideri le banche di dati giuridici (...) come patrimonio non già di questo*

---

del multilinguismo, del multiculturalismo, la libertà di espressione e di credo. L'affermazione delle innovazioni elettroniche e la garanzia dei propri diritti offrono un ottima soglia interpretativa attraverso la quale leggere la fragilità di un informazione non solo non esercita i suoi naturali compiti di controllo del potere politico ed economico ma amputa la guerra, la violenza o l'uso di Internet per fare guerra a causa del suo carattere profondamente tragico, proprio laddove pretende di rappresentarla mimeticamente, attraverso pratiche omissive o enfatizzazioni retoriche che privilegiano la reazione emotiva a scapito di una consapevole riflessione critica. Tale tipo di informazione, anziché garantire al giurista internazionalista la trasparenza assoluta e la trasparenza e sicurezza soggettiva costruisce un tessuto opaco che nasconde la realtà e fa rivelare inevitabilmente a sentimenti di fumo, non naturali, dichiarati e nascosti tramite leggi e regole internazionali e nazionali, come arma incendiaria contro combattenti nemici che sono invisibili. Vedi anche i seguenti documenti relativi: Resolution A/RES/57/238 adopted 20 December 2002, the second Resolution on WSIS adopted by the general Assembly. Resolution A/RES/57/270 adopted 20.10.2002 on the integrated and coordinated implementation of and follow-up to the regimes of the major UN Conference and summits in the economic and social fields. Resolution A/RES/57/53 adopted 22.11.2002 on developments in the field of information and telecommunications in context of international security. Resolution A/RES/56/258 adopted 31.01.2002 regarding a meeting of the General Assembly devoted to ICT for development. Resolution A/RES/56/183 adopted 21 December 2001, the first Resolution on WSIS adopted by the General Assembly. Resolution A/RES/55/2 adopted 18.09.2000, the UN Millennium Declaration. Report from ECOSOC for 2000 (A/55/3) adopted 21.08.2000 on the rule of information technology in a knowledge based economy.

o di quell'organo dello stato e neppure dell'amministrazione nel suo complesso ma patrimonio comune di tutti i cittadini che qualifichi e organizzi il servizio di informatici giuridica come servizio pubblico (...)»[18].

Le proposte fatte costituiscono sicuramente un terreno comune di esperienza sul quale hanno lavorato durante il tempo varie istituzioni italiane e il legislatore italiano per arrivare ad uno standard di formazione consolidato che integri non solo gli elementi di marcatura necessari a convertire un massiccio *corpus* di documenti normativi prodotti in un certo periodo di tempo ma anche un sistema semplificativo di una risorsa normativa aperta a chi potrà rivolgersi e avvalersi dei benefici sia a livello nazionale ed internazionale.

Ancora una volta abbiamo identificato alcune caratteristiche essenziali del sistema, come per esempio: a) di poter navigare agevolmente all'interno del *corpus* normativo; b) di consultare norme attraverso ricerche semplici e complesse e senza limiti di estensione del documento ad altre varie informazioni accessorie alla norma principale (lista di riferimenti, vari allegati, ecc.); c) poter accedere alla norma e a testi consolidati di carattere generale e poter accedere anche ad altri documenti di tempi di scrittura e di riferimento diversi.

In particolare possiamo anche capire che con il *software* usato si sta procedendo all'analisi e marcatura di un certo campione di testi normativi che include una struttura testuale riconoscibile sulla base dei caratteri, un' analisi lessicale e morfologica, una sintattica parziale (denominata *chungking*) presente nel testo in prologo e raggruppata in costituenti, un analisi identificativa delle strutture rilevanti nel testo e sicuramente una conversione del documento analizzato da qualsiasi tipo di formato in formato XML secondo la DTD stabilita.

Per quanto riguarda la metodologia possiamo dire che si è basata sui seguenti elementi, ossia: creazione di uno o più modelli con regole prestabilite che descrivono il testo di analisi e il rapporto con la struttura del

[18] E. Giannantonio, *Unità e pluralità delle banche di dati giuridici*, *Dir. Inf.* , 2001, pp. 1 ss.. Vedi anche sull'argomento e della stessa opinione anche il lavoro di A. Contaldo, *Il Protocollo informatico: previsione normativa di un'innovazione tecnologica della Pubblica Amministrazione*, in *Il Foro Amministrativo*, 2001.

testo; la scelta del campione, analisi sul campione di nuovi modelli descrittivi e una verifica finale dei modelli usati su un iter automatico del linguaggio e di riconoscimento del sistema di riferimento[19].

I riferimenti informativi possono essere: a) statici, cioè riferirsi sempre allo stesso testo; e b) dinamici, cioè riferirsi sempre alla versione in vigore di un certo testo normativo seguendo ovviamente anche le relative modifiche durante il tempo. In base al modo in cui il riferimento è specificato all'interno del testo possiamo distinguere i riferimenti anche in: a) espliciti, in cui è identificata la destinazione del riferimento; e b) impliciti, ove in tal caso abbiamo bisogno di una interpretazione di reperimento del documento (o i documenti) destinazione del riferimento

In ogni caso però il testo legale dovrà contenere informazioni aggiuntive sulla redazione del testo (data creazione, entrata in vigore, ecc.) ed il testo stesso dovrà essere scritto in modo da rendere esplicite alcune caratteristiche difficilmente deducibili (la struttura, la numerazione, i riferimenti ad altre leggi). La marcatura del testo può essere seguita con particolari sequenze di caratteri nascoste al lettore (chiamate marker o tag), ed a cui si possano associare anche altre proprietà non visibili esplicitamente all'utente (data, nome autore, ecc.). La marcatura del testo rende possibile la gestione di un sistema di atti normativi seguendo un iter come:

- strutturazione del testo, ossia schema della struttura che gli atti (le norme) debbono rispettare e seguire;
- rinvii informativi, ossia rinvii di informazione relativamente all'arrivo del documento. In tal caso lo strumento informatico possa seguire il rinvio previa richiesta dell'utente;
- testi unici, ossia documenti sia con la forma precedente che dopo di relativa modifica ad una data qualsiasi.

3.2. (Segue) L'assetto organizzativo comunitario

[19] Vedi sull'argomento. G. Sartor, *Riferimenti normativi e dinamica dei nessi normativi*, in *Il procedimento normativo regionale*, Cedam, 1996, pp. 254 ss.

Ovviamente lo standard non dovrebbe e non contiene elementi per scopi di sola rappresentazione generica. È ovvio che di questo dovrebbero occuparsi altri standard XML progettati ad hoc. Dall'altra parte possiamo capire che lo standard non dovrebbe contenere elementi che richiedono l'interpretazione del contenuto della fonte giuridica. La standardizzazione ha a che fare solo con quelli metadati che concernono la legislazione come documento e non l'interpretazione dei contenuti. Tale nostra affermazione non esclude che i documenti marcati come la separazione tra rappresentazione e struttura è altrettanto importante per l'XML giuridico. In realtà l'XML giuridico contiene con un modo consolidato e automatico una marcatura più dettagliata dell'XML giuridico progettato solo per l'accesso attraverso i motori di ricerca testuale.

Secondo Boer e Winkels: « *(...) la distinzione tra la risorsa giuridica e il sistema giuridico che è l'interpretazione della risorsa giuridica sembra implicare è più complicata. La data di promulgazione di una risorsa giuridica è concettualmente una cosa semplice, ma ciascuna giurisdizione ha il proprio set di strumenti che alterano il suo significato, compresa la retroattività, azione ritardata, disapplicazione, abrogazione o il cosiddetto principio della causalità (...) il problema è che il modo in cui le dichiarazioni normative vengono rappresentate e l'espressività di tale rappresentazione sono strettamente legati ai metadati e al modo in cui gli elementi funzionano da sostegno alle dichiarazioni normative (...)*» [20].

Commentando i pensieri degli autori appena citati possiamo dire che ogni governo e/o istituzione internazionale si attiva per la pubblicazione su internet e non può limitarsi al corpus della legislazione vigente. Su ogni sito devono essere ugualmente coperte anche le vecchie versioni. Come conseguenza ogni motore di ricerca debba essere in grado di decidere quale regime applicare al proprio caso e questo non può essere creato a sé ma solo con l'aiuto umano, con la persona che sa usare il proprio motore di ricerca. Questo rende difficile trovare un' omogeneità tra i legislatori e specialmente di una politica di gestione della versione per l'XML giuridico che come

[20] A. Boer, R. Winkels, *What's in an interchange standard for legislative XML?*, in www.formex.publications.eu.int

abbiamo capito fino adesso possa essere usato anche in giurisdizioni molteplici. Come vediamo nei prossimi paragrafi è stata la normativa internazionale, comunitaria e nazionale che ha cercato di tutelare, sviluppare e consolidare un sistema giuridico omogeneo, isomorfo[21] sul quale possano basarsi più Istituzioni che sono ormai consapevoli che i legislatori in passato sono sbagliati cercando di impostare solo uno standard per la propria legislazione.

4.1. Interoperabilità giuridica

Lo scambio di informazioni dei documenti legali è nato nell'ambito comunitario. La ridefinizione organica delle regole è intervenuta nel 2002 ed è stata preceduta da un periodo di discussione sulle riforme da adottare conclusosi con l'emanazione di cinque direttive[22]. Queste direttive, in vista del mercato unico, per dare impulso all'azione comunitaria nel sistema delle comunicazioni elettroniche hanno imposto il ricorso al rafforzamento degli strumenti di armonizzazione, soprattutto attraverso il metodo della

[21] L'isomorfismo è stato usato per prima volta da Bench-Capon come termine di informatica giuridica. I riferimenti isomorfi necessitano che la struttura giuridica sia adatta ai riferimenti che i riferimenti posseggano delle versioni e che sia possibile costruire riferimenti compositi a molteplici obiettivi.

[22] Direttiva n. 2002/21/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 7 marzo 2002 che istituisce un quadro normativo comune per le reti ed i servizi di comunicazione elettronica; Direttiva n. 2002/20/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 7 marzo 2002, relativa alle autorizzazioni per le reti e i servizi di comunicazione elettronica; Direttiva n. 2002/19/CE del Parlamento europeo e del Consiglio relativa all'accesso alle reti di comunicazione elettronica e alle risorse correlate e all'interconnessione delle medesime; Direttiva n. 2002722/CE del 7 marzo 2002 del Parlamento europeo e del Consiglio relativa al servizio universale e ai diritti degli utenti in materia di reti e di servizi di comunicazione elettronica; Direttiva n. 2002/58/CE del parlamento europeo e del Consiglio del 12 luglio 2002 relativa al trattamento dei dati personali e alla tutela della vita privata e alle comunicazioni elettroniche. Vedi: M. Siracusa e S. Ciullo, *Il nuovo quadro regolatorio delle comunicazioni e i rapporti con il diritto della concorrenza*, in *Mercato, concorrenza regole*, 2002, pp. 512 ss. EUROPEAN COMMISSION, Call for input on the forthcoming review of the EU regulatory framework for electronic communications and services including review of the recommendation on relevant markets, Brussels, 25 November 2005.

consultazione e l'ulteriore e definitivo abbattimento degli ostacoli normativi all'entrata nel mercato.

L'armonizzazione non rappresenta un obiettivo nuovo nel panorama delle azioni comunitarie, ma certamente diverse dal passato sono le modalità scelte per conseguirla. In base alle nuove disposizioni, essa è fondata, principalmente, sulla diffusione delle informazioni ottenute attraverso regole che impongono un continuo colloquio tra Anr. In questo contesto, è stata prevista una consultazione orizzontale delle Anr tra di loro, incluse le autorità antitrust. L'obbligo di cooperazione informativa tra autorità antitrust e Anr è disciplinato dal considerando n. 35 e dall'art. 3, n. 4 e n. 5, Dq, ed è finalizzato all'attuazione delle direttive del 2002 [23].

Ai fini di garanzia è prevista una consultazione verticale che corre dal basso verso l'alto. Il metodo della consultazione sembra porsi al centro del processo di regolazione nelle comunicazioni elettroniche cosi come avvenuto in altri settori sottoposti al regime di concorrenza, tanto come strumento di scambio delle conoscenze e delle esperienze fra regolatori ai fini di una stretta cooperazione interistituzionale e statale, quanto come interazione tra regolatore, soggetti regolati e utenti[24]. La consultazione orizzontale risponde all'esigenza dei soggetti incaricati della regolazione e della tutela del settore di scambiarsi in modo trasparente reciproche informazioni. La consultazione verticale costituisce uno strumento di informazione per un miglior esercizio del controllo ma anche un mezzo con cui un ente cerca di tutelare i propri interessi, rappresentandoli in modo da evidenziare le conseguenze (positive o negative) delle scelte regolatorie[25].

Vi sono, infine, obblighi informativi cui è tenuta la stessa Commissione nei confronti delle Anr, diffusi a mezzo del comitato per le comunicazioni, ad eccezione delle informazioni riservate (considerando n. 20 e 21, direttiva 2002/58/CE sul trattamento dei dati personali).

---

[23] M. Clarich, *Le autorità indipendenti nello spazio regolatorio*, in *Autorità indipendenti. Bilancio e prospettive di un model*lo, Il Mulino, Bologna, 2005, pp. 13 ss.

[24] R. B. Stewart, *Il diritto amministrativo nel XXI secolo*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2004, pp. 23 ss.

[25] G. della Cananea (a cura di), *Il nuovo governo delle comunicazioni elettroniche*, Giappichelli, Torino, 2005, pp. 20 ss.

Questo consistente scambio di notizie e, in particolar modo, delle informazioni acquisite in via orizzontale, è previsto per consentire, attraverso meccanismi diversi da quelli normativi utilizzati in passato dalla Commissione, l'esercizio di un potere di indirizzo comunitario, a sua volta necessario per ottenere decisioni degli Stati ispirate a principi comuni finalizzate alla creazione di un mercato effettivamente armonizzato, nel quale i poteri attribuiti siano esercitati in maniera omogenea, imparziale e trasparente.

Sia gli accordi che l'acquisizione di pareri costituiscono una vicenda differente, ulteriore, rispetto alla circolazione di informazioni prima ricordata. Si tratta non di una attività generalizzata, un modo di essere dell'azione amministrativa dei regolatori, prestandosi, piuttosto come direttamente servente all'assunzione di specifiche deliberazioni condivise, riferibili allo svolgimento di compiti istituzionali. Sia le informazioni come metodo dell'agire, sia quelle serventi a specifiche delibere da assumere, sono sempre finalizzate all'affermazione del mercato unico e debbono essere assunte assicurando la più ampia pubblicità secondo il considerando n. 37 del Regolamento n. 139/2004/CE del Consiglio relativamente alla concentrazione tra imprese.

La diversa funzione dei pareri e degli accordi rispetto alla mera circolazione dei documenti legali si evince sia dalla interpretazione letterale delle norme, sia, soprattutto, dalla collocazione degli accordi nell'art. 7, n. 2 Dq. Si evince dalla circostanza che la diffusione di informazioni come metodo di azioni coinvolge anche le autorità antitrust e gli operatori del mercato, mentre i meccanismi di consultazione specifica, di cui al considerando n. 15, Dq, e gli accordi ex art.n 7, vengono assunti per specifiche finalità, nell'ambito di una sede ad hoc, ossia l'European regulatory group di cui oltre ai direttori delle Anr è parte un rappresentante della Commissione europea con funzioni di segretario.

4.2. Accesso alle reti e dati aperti

Per quanto riguarda il nuovo assetto organizzativo possiamo dire che è stato affidato nell'ambito comunitario alla Commissione europea[26] e nel diritto nazionale agli organi amministrativi ed enti statali che esaminano la procedura seguita dell'identificazione di mercati rilevanti e lo scambio di informazioni dei documenti legali. Naturalmente si tratta dell'identificazione di mercati rilevanti e non concorrenziali; in quanto tali suscettibili di una regolazione ex ante[27]. L'individuazione dei mercati

[26] La Commissione europea sovrintende all'attività di regolazione nelle comunicazioni elettroniche ed è titolare del potere di indirizzo sull'attività delle Anr, può utilizzare differenti strumenti di controllo. Costituiscono poteri attivi della Commissione ai fin dell'esercizio del controllo: il potere di individuare i mercati rilevanti, la messa a punto di orientamenti per l'analisi di mercato, la possibilità di ritardare di trenta giorni l'entrata in vigore della delibera di una Anr, la possibilità di richiedere all'Anr il ritiro della proposta di misura ove la misura concernente l'individuazione di mercati rilevanti possa creare una barriera al mercato unico. Questo potere di controllo è esercitabile allorché la Commissione dubita seriamente della compatibilità di una proposta con il diritto comunitario. L'adozione di un progetto di misura non può essere adottato per ulteriori due mesi se la richiesta di ritiro del provvedimento mira a identificare un mercato rilevante differente da quelli previsti dalla raccomandazione o è volto a decidere sulla designazione o meno di enti che detengono individualmente o congiuntamente ad altre, un potere di mercato significativo. Soprattutto se tale misura influenza gli scambi commerciali tra stati membri e la Commissione ha indicato all'Anr che il progetto di misura creerebbe una barriera al mercato unico o dubita seriamente della sua compatibilità con il diritto comunitario. È previsto anche il dovere/potere della Commissione di verificare il buon funzionamento del mercato unico europeo sulla base dei regimi nazionali di autorizzazione (considerando n. 35, direttiva autorizzazioni) al fine di riferirne al Parlamento e al Consiglio (art. 16, direttiva autorizzazioni). Infine la Commissione intervenga in materia di armonizzazione e di semplificazione delle condizioni necessarie per ottenere le autorizzazioni generali in base al principio di sussidiarietà (considerando n. 38, direttiva autorizzazioni). Cfr. N. Nugent, *The government and politics of the European Community (comparative government and politics)*, London, McMillan, 1989, pp. 304 ss.

[27] I. Chieffi, *Competenze dell'autorità per le garanzie nelle comunicazioni e della Commissione nel nuovo quadro normativo comunitario e italiano per le comunicazioni elettroniche*, in R*ivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, pp. 457 ss, richiamandosi al considerando n. 27 della Dq e agli artt. 7 e 9 del Regolamento del Consiglio del 16 dicembre 2002, n. 1/2003. L'intervento dell'Antitrust per colmare lacune regolatorie è stato considerato legittimo per l'Italia dal Consiglio di Stato, VI, n. 1271/06. Per un'analisi della procedura vedi: L. G. Radicati, Di Brozolo, *Il nuovo quadro delle comunicazioni*

rilevanti e la comminazione dei *remedies* costituiscono il momento centrale dell'attività di regolazione dei documenti legali e aprono *ex novo* la discussione di gestione informativa de questi documenti [28].

Secondo la Commissione europea, l'individuazione dei mercati rilevanti e la conseguente comminazione dei *remedies* devono basarsi su tre criteri. La presenza di forti ostacoli, non transitori, all'accesso (considerando, però, una possibile evoluzione positiva del mercato); l'esistenza di caratteristiche tali da evidenziare un tendenziale scarso sviluppo della concorrenza; la possibilità di applicare la normativa concorrenziale, pur in assenza di una regolazione *ex ante* [29].

Sulla base di questi tre criteri, l'Anr (Autorità Nazionali di Regolazione) individua i mercati rilevanti. L'individuazione si svolge attraverso una procedura considerata necessaria in quanto la ripartizione delle funzioni di regolazione tra diversi soggetti ha imposto la presentazione e la ricomposizione dei differenti interessi attraverso un procedimento nel quale si intrecciano le attività di soggetti comunitari, compositi e nazionali [30].

La procedura inizia con una consultazione pubblica delle Commissione a meno che non si tratti di informazioni riservate (art. 6 Dq considerando n. 8, direttiva trattamento dati personali). A seguito della consultazione, la Commissione emana una raccomandazione (con la raccomandazione dell'11 febbraio 2003, la Commissione ha individuato sei mercati specifici per la fornitura di servizi al dettaglio) con la quale sono identificati i mercati rilevanti in base ai principi del diritto comunitario della

elettroniche. Convergenza, concorrenza, regolazione e asimmetria, in *Mercato, concorrenza, regole*, 2002, pp. 568 ss.

[28] L. Giuva, *I sistemi di gestione informativa dei documenti. Esperienze e modelli. Un'introduzione*, in *Archivi e computer*, 2005, *passim.*

[29] Commissione europea, Segretariato generale, Raccomandazione della Commissione dell'11 febbraio 2003 All. C (2003) 497 def. 10 ss.

[30] S. Cassese, *Il concerto regolamentare europeo delle telecomunicazioni*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2002, pp. 689 ss. M. Siragusa e S. Ciullo, *Il nuovo quadro regolatorio delle comunicazioni e i rapporti con il diritto della concorrenza*, in *Mercato, concorrenza, regole*, 2002, pp. 511 ss.

concorrenza (art. 15, n. 1 e n. 2, Dq) [31]. Successivamente la Commissione pubblica gli orientamenti che le Anr dovranno tenere nella massima considerazione al momento della definizione dei mercati rilevanti, della selezione di quelli non concorrenziali e dell'individuazione di imprese ed enti che rivestono un significativo potere di mercato. A quanto pare poi, la seconda fase del procedimento che è tutta nazionale. Le Anr sulla base delle linee guida della commissione (raccomandazioni e orientamenti) che hanno aperto il procedimento, definiscono i mercati rilevanti, individuano le imprese, gli enti statali con significativo potere di mercato in essi operanti, accertano la mancanza di una concorrenza effettiva e l'inadeguatezza del diritto antitrust a ripristinarla (considerando n. 15 della raccomandazione della Commissione del 12 febbraio 2003). L'accertamento sulla concorrenzialità del mercato deve avvenire in base ad una visione prospettica, idonea a mostrare se l'assenza di concorrenza effettiva sia transitoria o duratura. Nel corso di questa attività, è sempre ammesso l'intervento della commissione. L'analisi delle Anr può portare ad una riduzione della regolazione, qualora la concorrenza sia cresciuta rispetto all'analisi effettuata in precedenza o, nell'ipotesi opposta, al suo aumento. Se la concorrenza manchi si agisce tramite la regolazione, mentre, se risulti violata si utilizza la normativa antitrust (regolazione ex post). La mancata concorrenzialità di un mercato e la libertà di circolazione e accesso ai documenti legali comporta che gli enti in posizione dominante in esso operanti siano sottoposti ai *remedies* deliberati dalle Anr, scelti tra quelli previsti dalla normativa comunitaria. Con i *remedies* si possono imporre comportamenti delle specie più varie. Molti di questi ascrivibili ad obblighi asimmetrici cui sono sottoposte le imprese e gli enti statali in posizione dominante in favore di queste istituzioni con scarso potere di mercato.

[31] I mercati individuati per l'accesso dei documenti legali della Commissione europea nella raccomandazione sui mercati rilevanti adottata l'11 febbraio 2003 sono stati 18. Al fine di semplificare l'analisi dei mercati per stabilirne la concorrenzialità, sono state emanate dalla Commissione, l'11.07.2002, alcune linee direttrici pubblicate in GUCE C 165/03 dell'11.09.2002. Gli interventi della Commissione sono indicati in Agcom, allegato B alla libera n. 30/05/Cons.

Tra i principali *remedies* da segnalare, contenuti nella direttiva accesso, vi sono quelli di non discriminazione imposti in ordine all'interconnessione o all'accesso (art. 10). L'obbligo di separazione contabile in relazione a particolari attività nell'ambito dell'interconnessione e o dell'accesso. Le Anr, inoltre, possono imporre obblighi in materia di recupero dei costi di controllo e manutenzione tra i quali l'obbligo che i prezzi siano orientati ai costi (art. 13 e art. 16, nn. 2 e 4, Dq) [32]. Si tratta, dunque, di obblighi *ex lege*, scelti dalle Anr tra quelli più adatti ai singoli ordinamenti nazionali che si materializzano nei confronti di situazioni patologiche esistenti sul mercato. L'Anr non solo può scegliere i *remedies* che ritiene più adatti da quelli previsti dalla normativa comunitaria e nazionale richiedendo molte volte anche il consenso della Commissione. La discrezionalità delle Anr consiste non tanto nell'individuazione di obblighi non previsti dalla normativa, quanto, piuttosto, nella decisione di scriversene, applicandoli alle singole fattispecie. E questa decisione che si concentra sull'*an* può creare sensibili differenze da nazione a nazione contrapponendo Anr che adottano *remedies* a Anr che non li adottano, pur dovendo, entrambe, regolare mercati in condizioni simili. Tutto ciò a scapito dell'armonizzazione comunitaria nazionale. L'esperienza ha dimostrato che le singole Anr hanno interloquito prevalentemente con la Commissione europea e che le orme di collaborazione tra Anr prima descritte sono state scarse.

4.3. Interconnessione e reti

Non è previsto dalla direttiva, ma posto in essere dall'Anr italiana un comportamento atipico consistente nell'utilizzazione da parte dell'Agcom di procedure di urgenza, previste dall'art. 7 del Codice delle comunicazioni elettroniche come rimedio eccezionale, per assumere decisioni di carattere ordinario, notificando alla Commissione una delibera già assunta e non,

[32] H. Caroli Casavola, *Il principio di separazione contabile, societaria e proprietaria nei servizi pubblici*, in *Mercato, concorrenza, regole*, 2001, pp. 469 ss.

invece, in corso di formazione, come richiesto dalla normativa ora descritta, alterando, in tal modo, la procedura prevista in sede comunitaria e impedendo un corretto funzionamento dei controlli relativamente non solo del mercato ma anche della circolazione di documenti legali.

La normativa considerata è intervenuta disciplinando con particolare attenzione l'attività dei regolatori, obbligati al rispetto di una minuziosa procedura, dando luogo a quello che è stato definito un concerto regolamentare per l'accesso e conservazione di documenti legali. La denominazione di concerto deriva dalla circostanza che l'adozione di una delibera avviene con il concorso degli altri regolatori, ossia non solo le Anr europee, ma anche da organismi composti dalla stessa Commissione europea e molte volte con la partecipazione di enti statali e nazionali, con la conseguenza che la misura amministrativa una volta adottata[33] non esprimerà esclusivamente interessi nazionali ma anche interessi europei e internazionali filtrati attraverso una visione universale.

In primo luogo, pur se individua obblighi procedimentali gravanti sui soggetti regolatori, è disciplinata da norme comunitarie. I soggetti di diritto interno, ossia enti statali, ecc. sono vincolati al diritto comunitario, non è necessario, ai fin dell'esecuzione delle delibere, l'intervento di atti giuridici degli stati membri e le stesse condizioni di validità delle delibere non sono una prerogativa esclusiva degli Stati.

In secondo luogo, le norme mettono in connessione ordinamenti diversi: quelli nazionali e quello comunitario e molte volte anche quello internazionale, facendoli operare insieme, allo stesso livello, creando sequenze di atti nazionali e comunitari funzionalmente connessi in vista del raggiungimento di un fine comunitario, individuabile nella prevalenza dell'interesse comunitario sugli "egoismi nazionali".

In terzo luogo, questa connessione comporta che principi comunitari discendano nei diritti nazionali.

[33] Il concerto regolamentare si svolge all'interno di una sequenza di atti preordinati dalla disciplina comunitaria che accompagna l'attività amministrativa dei regolatori. Cosi, acanto all'attività normativa, che dava luogo all'integrazione normativa, ottenuta sovrapponendo una fonte di diritto sopranazionale ad una fonte di diritto nazionale, si è sviluppata un'attività amministrativa.

In quarto luogo, la procedura si caratterizza per il fatto che numerosi strumenti predisposti dalla normativa e utilizzabili dalla Commissione o dalle altre Anr europee si concentrano non sulla delibera finale ma in un momento precedente, investendo, con il tentativo di composizione degli interessi, il momento del farsi dell'azione amministrativa. A differenza degli ordinamenti che agiscono con atto amministrativo, per l'ordinamento delle comunicazioni di atti legali e specialmente quelli online non è importante l'atto finale quanto, piuttosto, la correttezza dello svolgimento della procedura. Questa attenzione, riconducibile al carattere tecnico delle azioni delle Anr, spesso impedisce al giudice amministrativo, rectius nazionale di sostituire una propria valutazione a quella del regolatore [34] e spiega la difficoltà di incentrare la tutela giurisdizionale sull'atto finale [35]. E questa situazione giustificherebbe, anche l'assenza di un unico modello di procedimento a favore di un numero di procedimenti pari a quanti sono gli interessi da tutelare e la varietà delle materie sulle quali le singole Anr sono chiamate ad intervenire nei settori scarsamente concorrenziali. Questa varietà procedurale è stata, anche, ricondotta all'assenza, nel diritto comunitario, di una normativa generale sul procedimento amministrativo che l'Unione non si è data, da considerarsi una vera e propria lacuna poiché contraddice agli elementi fondanti della UE, da sempre definita come una comunità di diritto. In aggiunta, la Commissione, come si è notato, non solo apre il procedimento, ma interviene nel corso del suo svolgimento ritardando, correggendo l'adozione di atti contrari al diritto comunitario. Tra Commissione e organi nazionali vi è una interdipendenza reciproca. In certi momenti e ad alcuni fini prevalgono le amministrazioni nazionali, ad altri fini e in altri settori quelle sopranazionali. Così, l'ordinamento europeo ha disciplinato, attraverso la messa a punto di una procedura, i modi attraverso

[34] E. Chiti, *Le ambivalenze del "concerto regolamentare europeo" nel settore delle comunicazioni elettroniche*, in G. della Cananea (a cura di), *Il nuovo governo delle comunicazioni elettroniche*, Giappichelli, Torino, 2005, pp. 20. E. Pontarollo e A. Oglietti, *Regole e regolatori nelle nuove telecomunicazioni europee*, Il Mulino, Bologna, 2003.

[35] E. Chiti, *Dieci anni di riforme amministrative. Italia e Unione europea*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2004, pp. 812 ss.

i quali si ottiene l'integrazione amministrativa, *rectius* un'armonizzazione ed unificazione fra diritti diversi.

Infine, nella disciplina del procedimento europeo si ravvisa una commistione di ruoli: le amministrazioni nazionali, infatti, vi possono figurare come rappresentanti degli interessi nazionali, e quindi come parti, ma anche come amministrazioni decidenti, addirittura in contrasto con la Commissione. È il caso di delibere temporanee assunte in circostanze straordinarie dalla Anr in deroga alle disposizioni comunitarie (art. 7, n. 6, Dq). Ed è anche il caso della decisione della stessa Anr di rendere tali misure permanenti. In tal caso, però seguendo la procedura dell'art. 7, nn. 3 e 4, Dq o delle delibere assunte sul presupposto dell'urgenza.

Le vicende ora descritte hanno portato ad una progressiva comunitarizzazione delle regole. La disciplina fondata su interventi per l'apertura, accesso e tutela dei documenti legali e per la sua armonizzazione, non si caratterizza soltanto per il fatto di provenire da una fonte nuova e non nazionale. È anche il carattere intrinseco della normativa a mutare. Le iniziali azioni nazionali volte all'attuazione sono state accompagnate o addirittura sostituite da attività, atti e procedure di esecuzione comuni, spesso originali, elaborate in sede europea, applicate senza l'intermediazione degli Stati membri, dando forte impulso alla convergenza tra i diritti amministrativi nazionali in questo settore, mostrando la forza con la quale le esigenze del mercato possono imporre nuovi e diversi comportamenti come vediamo anche nei casi di documenti legali elettronici.

Questi fatti hanno spinto alcuni studiosi a parlare di un diritto speciale o della nascita di un nuovo diritto comune che chiuderebbe la fase delle codificazioni nazionali dal momento che si va formando un diritto che si applica all'interno degli Stati, ma senza la loro intermediazione. Si è di fronte a scelte definite attraverso un processo unificante in grado di porre in essere un controllo sul modo in cui il potere è esercitato e di svolgere una funzione di un diritto sottratto, progressivamente, ai diritti nazionali interni [36].

[36] Cfr. G. Barbagallo, *I principi generali dell'ordinamento comunitario*, in *Attività amministrativa, Quaderni del Consiglio di Stato*, 2000. J. Gaudemet, *Du jus commune au droit communautaire*, in *Clès pour le siècle*, Paris, Dalloz, 2000. A. Sandulli, *La scienza*

5.1. Il servizio universale dei documenti legali

Con il termine interoperabilità giuridica intendiamo l'utilizzazione del termine autorizzazione generale che si è verificata una vicenda di conservazione di una terminologia, in uso negli Stati che agiscono con provvedimenti discrezionali dell'amministrazione[37], riferibile, oggi, ad atti ai quali non corrisponde alcun contenuto discrezionale e con i quali non si autorizza l'esercizio di alcuna attività.

L'autorizzazione è un provvedimento inserito in una sequenza di atti alla cui iniziativa provvede sempre il singolo interessato. Questi richiede ai pubblici poteri un provvedimento che gli permetta lo svolgimento di una attività, consentita ma non libera, in quanto subordinata a verifiche e controlli, in vista della tutela di un pubblico interesse, collegata ad un bene della vita economicamente valutabile. È vero che anche in passato colui che otteneva un'autorizzazione, non acquistava alla pari di quanto avviene con la normativa attuale, particolari diritti, che già possedeva. Acquistava per effetto del rilascio dell'atto, la possibilità di esercitarli, adottando le forme e i contenuti indicati dai pubblici poteri. Questa vicenda è stata spiegata in termini di esistenza di un diritto configurato genericamente che attraverso il provvedimento dei pubblici poteri, acquista una configurazione specifica.

Diversi sono i contenuti e le finalità dell'autorizzazione generale, oggi introdotta in misura molto più ampia, rispetto anche alla disciplina degli anni Novanta e che ha introdotto un nuovo modello di accesso.

In primo luogo, le autorizzazioni generali disciplinate sia da diritto comunitario e nazionali pur se fondate su un procedimento iniziato ad

italiana del diritto pubblico e l'integrazione europea, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2005, pp. 860 ss. F. Merusi, *Il diritto amministrativo comune nelle comunicazioni elettroniche*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2004, pp. 1270 ss. R. B. Stewart, *Il diritto amministrativo globale*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 2004, pp. 634 ss.

[37] A. Massari, M. Piastra, *L'interoperabilità dei sistemi di protocollo informatico in ambiente distribuito*, pubblicato dall'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione, 2000.

istanza di parte, riguardano non più un singolo richiedente, ma tutti coloro che ritengono di avere diritto allo svolgimento dell'attività da autorizzare[38].

In secondo luogo, l'ente interessato a svolgere un'attività, nel nostro caso di pubblicare documenti legali su internet non richiede il rilascio di alcun atto, ma attraverso una dichiarazione di inizio di attività entra nel mercato di internet online e vi opera. L'ente statale e/o privato prima di entrare su internet pubblicando documenti online è sottoposto ad un obbligo procedurale di notifica. Ciò è confermato dal contenuto dell'autorizzazione che non può consistere in una decisione esplicita, di natura discrezionale. In tal modo, viene sancito il divieto di utilizzare, nella fattispecie, la procedura di silenzio assenso. La diffusione su internet di documenti legali deve essere ricondotta ad obiettivi di semplificazione ed armonizzazione, in vista dell'affermazione della concorrenza. Con la messa a punto di una procedura standard, uguale per tutti i richiedenti, si eliminano le deliberazioni amministrative singole, potenzialmente differenziate e si abbandona la pluralità dei provvedimenti abilitativi prevista in passato. Si richiede che il regime autorizzatorio: "(...) disciplini in modo analogo tutti i servizi, comparabili, indipendentemente dalle tecnologie impiegate (...)" (considerando n., 1,m direttiva autorizzazioni), attraverso l'individuazione di un unico modello di autorizzazione che non implica alcuna discrezionalità nel rilasciante.

Non si garantisce, comunque così i controlli e programmazioni, gli interessi della collettività nei confronti del singolo ente la cui attività può essere autorizzata, ma al contrario è volta a tutelare gli interessi degli enti statali e privati entranti che coincidono con gli interessi pubblici dell'ordinamento, purché quest'ultimo, seguendo la disciplina comunitaria e nazionale è tenuto a liberalizzare l'accesso al mercato delle comunicazioni e pubblicazione di documenti legali eliminando gli ostacoli amministrativi all'ingresso.

5.2. Gli obiettivi di servizio universale dei documenti legali

[38] Cfr. la direttiva 91/250/CEE del Consiglio del 14 maggio 1991 relativamente alla tutela giuridica dei programmi per elaboratore.

Quanto all'interconnessione, la sua definizione non è stata modificata rispetto alla disciplina degli anni Novanta. Con l'interconnessione si intente, infatti, il collegamento fisico e logico tra le reti pubbliche di comunicazione. L'interconnessione è un servizio fondato su un obbligo per tutti gli operatori in possesso di reti di negoziarla, obbligo considerato fondamentale per l'efficienza e la funzionalità del mercato, oltre che per la tutela degli utenti. Tale obbligo è posto essenzialmente a garanzia dell'utente finale. La direttiva accesso, specifica che con la direttiva si stabiliscono obblighi per gli operatoti e per gli enti statali e privati. In aggiunta, per l'interconnessione esiste l'obbligo di pubblicare ciò in quanto la funzione dell'obbligo di interconnessione è quella di ottenere, sempre ai fini concorrenziali, la massima estensione del mercato delle reti nonostante che si tratta di pubblicazione di documenti legali[39].

Le autorità dello Stato di destinazione hanno, dunque, il potere di opporsi al riconoscimento di effetti giuridici al titolo abilitativo in base al quale il fattore di produzione è stato immesso nel proprio mercato di origine ed intende circolare all'interno dell'Unione europea. Tuttavia tale potere può essere esercitato soltanto al fine di tutelare l'interesse generale al quale non è garantita una tutela equivalente nell'ordinamento di provenienza come succede dall'esperienza dei paesi africani, in quanto ad esse continua ad essere attribuita la funzione di garantire interessi della collettività aventi carattere imperativo. Le amministrazioni dello Stato di destinazione esercitano, dunque, un potere discrezionale per quanto riguarda l'accertamento della sussistenza di un'equivalenza tra vari sistemi nazionali in comparazione e l'individuazione dell'interesse generale che deve essere tutelato. Tuttavia una volta accertata la non sussistenza dei presupposti richiesti per l'esercizio della deroga al funzionamento del mutuo riconoscimento, le autorità dello Stato di destinazione sono vincolate a riconoscere gli atti o la legislazione dello Stato membro di origine, non

[39] S. Weatherill, *Law and integration in the European Union*, Oxford University Press, 1995. R. Perez, *La negoziazione dell'interconnessione*, in F. Bonelli e S. Cassese (a cura di), *La disciplina giuridica delle telecomunicazioni*, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 170 ss.

essendo consentito a queste ultime di effettuare un nuovo esame nel merito di tali documenti giuridici provenienti da siti internet né di ripetere i controlli già effettuati dallo Stato membro di destinazione. Alle amministrazioni dello Stato di destinazione spetta, dunque, soltanto un potere vincolato di accertamento in quanto ogni valutazione sulla legittimità o l'opportunità della valutazione effettuata dalle amministrazioni dello Stato di origine costituirebbe una violazione del principio di reciproca fiducia e delle libertà di circolazione.

In definitiva, l'unica valutazione discrezionale attribuita alle autorità degli stati di destinazione risulta essere quella in merito alla sussistenza di un'esigenza imperativa di interesse generale non sufficientemente garantita dall'ordinamento di provenienza. Tale potere è, particolarmente limitato in quanto deve rispettare i restrittivi presupposti stabiliti dalla giurisprudenza sovranazionale e, in particolare, il principio di proporzionalità nella triplice accezione comunitaria e internazionale, nazionale.

Diversamente, i molteplici modelli di mutuo riconoscimento di documenti legali elaborati tramite siti internet limitano o escludono i poteri delle autorità nazionali di impedire il riconoscimento delle situazioni giuridiche direttamente a livello comunitario e nazionale l'equivalenza tra sistemi nazionali e, quindi il livello minimo di tutela delle esigenze imperative l'interesse generale. Conseguentemente il mutuo riconoscimento, attribuendo effetti transnazionali alle legislazioni e agli atti dell'ordinamento di origine, attribuisce a queste ultime la funzione di tutela degli interessi pubblici, almeno con riferimento all'esercizio delle libertà di circolazione anche nel territorio e con riferimento alla collettività dello Stato membro di destinazione.

La frammentazione delle funzioni di tutela degli interessi di ciascuna collettività nazionale tra le autorità dei diversi stati membri e le istituzioni sovranazionali rende tuttavia necessarie l'implementazione e l'estensione degli strumenti di collaborazione tra le amministrazioni interessate, al fine di evitare che la mancanza di fiducia nei sistemi giuridici e nell'attività svolta dalle autorità egli altri stati membri determini il malfunzionamento del mercato interno e la libera circolazione di documenti legali. In tale prospettiva la maggiore e sempre più efficace collaborazione costituisce una

garanzia del corretto esercizio dei poteri attribuiti dall'ordinamento internazionale, comunitario alle autorità nazionali e di una maggiore trasparenza delle decisioni di ciascuna autorità statale che consente di configurare dei modelli condivisi di esercizio delle funzioni pubbliche di tutela egli interessi delle collettività nazionali.

L'irrilevanza dell'ordinamento sovranazionale verso le fattispecie meramente nazionali può comportare una disparità di trattamento tra gli operatori di software e degli enti partecipanti a programmi di gestione di documenti legali con sistema XML[40] quando il diritto nazionale prevede per determinate fattispecie un trattamento giuridico particolarmente restrittivo con riferimento alle situazioni meramente nazionali che non si applica ai rapporti transfrontalieri in ragione dell'applicazione del mutuo riconoscimento. In tali ipotesi l'ordinamento interno riserva ai cittadini un trattamento giuridico meno favorevole rispetto a quello riservato, in fattispecie analoghe, ai cittadini provenienti da altri stati membri che

[40] In particolare possiamo notare la piattaforma Plone. Secondo Aspeli, la piattaforma Plone: "(...) è amichevole per gli utenti finali. Un istruttore che conosce Microsoft Word può essere distacco contenuto in mezz'ora, costretto in sicurezza dal set scelto di stili così il sito sembra coerente; di zero-integrazione. Gli utenti hanno bisogno solo di un browser web, e non importa quale uno. Di Plone funziona con Internet Explorer, Safari, Firefox, lettori di schermo, e altro conforme agli standard; Economico. Plone è quello di scaricare e utilizzare, ove commerciale comparabile sistemi possono costare una grande centinaia universitari di migliaia di dollari l'anno in licenze e supporto; Solida, Plone supporta il flusso di lavoro, il controllo di accesso a grana fine, il rilevamento delle modifiche, sofisticato sistema di ricerca, metadati e altro ancora. Ha un ampio ambito di progetti di blog -derivati come WordPress e più out-of- the-box funzionalità di framework come TurboGears; Estensibile, Plone bagarini una pervasiva architettura plug-in; centinaia di ready-made prodotti aggiuntivi sono da scaricare gratuitamente. In mancanza di ciò, la Python linguaggio si presta a patching dinamico, e, in mancanza, l'intero stack è open-source, quindi è possibile modificarlo direttamente; Scalabile, configurato come nel capitolo live Going, un singolo server può consegnare centinaia di richieste anonime al secondo. Se si raggiunge la capacità di una macchina o vuole garantire a zero i tempi di inattività, diversi può essere raggruppati insieme; Interoperabilità, Plone si integra con i servizi di gestione degli utenti del mondo accademico come LDAP, Active Directory, Kerberos, CoSign, e altro ancora. Viene fornito pronto a parlare alle applicazioni esistenti attraverso i database relazionali o tramite standard come XML-RPC e iCal (...)". Vedi: M. Aspeli, *Professional plone development*, Packt publishing Ltd, Birmingham, 2007.

beneficiano dell'applicazione di norme transnazionali di interoperabilità e di mutuo riconoscimento di sistemi di pubblicazione di documenti legali online. Tali discriminazioni sono qualificate a rovescio (reverse discriminations), sia perché ad essere penalizzati sono i soggetti normalmente privilegiati e protetti dagli ordinamenti nazionali, sia perché tali situazioni sembrerebbero costituire una conseguenza non voluta dell'applicazione dei principi garantiti di libera circolazione.

Non tutti comunque gli ordinamenti nazionali approntano strumenti adeguati per la rimozione di disparità. Allo scopo di garantire un'applicazione uniforme per la libera circolazione di documenti legali si è ipotizzato di valutare l'incompatibilità del trattamento deteriore riconosciuto ai fattori nazionali rispetto a quelli provenienti da altri Stati membri utilizzando quale parametro di legittimità le norme comunitarie e/o internazionali, oppure il divieto di ogni discriminazione in base alla nazionalità, del principio di proporzionalità, del principio di legale collaborazione tra Stati membri. Nessuna di tali soluzioni, tuttavia, risulta priva di criticità, soprattutto alla luce dell'indirizzo giurisprudenziale [41] e specialmente dalle corti sovranazionali che continuano ad applicare un *self restraint* nei confronti delle situazioni puramente interne [42].

6.1. L'accesso ai documenti legali

L'individuazione del servizio universale risale alla fine dell'Ottocento e nasce negli Usa. Al momento della sua individuazione, il servizio universale coincide con il collegamento di diverse reti tra di loro in modo da consentire un più agevole uso del servizio da parte dell'utente. All'origine, era esclusa dal servizio universale ogni finalità sociale e l'attività che andava sotto il nome di servizio universale oggi sarebbe definita come

[41] Cfr. per esempio. CGCE, 11 settembre 2003, C-6/01, parr. 39-42.

[42] Vedi sull'argomento: K. A. Armstrong, *Mutual recognition*, in C. Barnard e J. Scott (a cura di), *The law of the single European market. Unpacking the premises*, Oxford, Portland, Hart Publishing, 2002, pp. 225 ss. E. Cannizzaro, *Producing 'reverse discrimination' through exercise of EC competences*, in *Yearbook of European Law*, Oxford, Clarendon, 1997, pp. 30 ss. P. Watson, *Freedom of establishment and freedom to provide services: Some recent developments*, in *Common Market Law Review*, 1983, pp. 768 ss.

un'interconnessione. Infatti con il collegamento tra le reti non si mirava ad estendere il servizio a più ampie categorie sociali, ma si voleva rendere più agevole il suo uso agli utenti, eventualmente aumentando il loro numero, sul quale si misurava, tra l'altro, il valore del servizio offerto. Nell'ambito di un sistema concorrenziale, le norme sul servizio universale sono dettate dall'esigenza di tutelare alcune fasce sociali che o per ubicazione geografica o per condizioni di salute personali (nel caso africano e asiatico) potrebbero essere private del godimento di un completo servizio di comunicazione elettronica[43]. In quest'ottica, il servizio universale ha suscitato un notevole interesse negli studiosi del servizio pubblico che lo hanno considerato un affinamento di quella dottrina[44].

Il servizio universale era già definito, negli anni Novanta del secolo scorso come un insieme minimo di servizi da rendere ad alcune categorie di utenti, ad un prezzo economicamente accessibile, inferiore a quello normalmente praticato nel mercato, prescindendo dall'ubicazione geografica degli utenti finali (direttiva 85/62/CE). E tale definizione è stata integralmente ripresa nella normativa più recente (considerando nn. 4 r 7, direttiva servizio universale) con la richiesta di una trasformazione del servizio « (...) ai fini di rispecchiare il progresso tecnologico, l'evoluzione del mercato e delle domande degli utenti (…)» (considerando n. 1, direttiva servizio universale) per salvaguardare la sua funzione di fattore di eguaglianza sociale.

6.2. Tutela dei documenti legali tramite l'accesso su internet.

La ragione della diffusione del servizio universale va ricondotta alla liberalizzazione del mercato delle telecomunicazioni[45]. Come ricordato, in passato i servizi di carattere economico o commerciale erano gestiti in regime di riserva, fondato anche sulle esigenze di universalità della

[43] D. Sorace, *Gli interessi di servizio pubblico tra obblighi e poteri delle amministrazioni*, in *Il Foro italiano*, 1988, pp. 206 ss.
[44] M. Clarich, *Servizio pubblico e servizio universale: evoluzione normativa e profili ricostruttivi*, in *Diritto pubblico*, 1998, pp. 182 ss.
[45] Cfr. in particolare il d. legge sulle liberalizzazioni del 24 gennaio 2012.

erogazione del servizio. Con la liberalizzazione, il progresso tecnologico e il venir meno della irripetibilità della infrastruttura è caduta la riserva dell'attività ma anche con il nuovo regime, occorreva garantite l'erogazione del servizio sull'intero territorio, considerate le finalità sociali dei servizi a rete. Quest'ultimo carattere conferisce alla diffusione del servizio una connotazione di fondamentale importanza che, sotto diversi aspetti, viene presa in considerazione dall'ex trattato istituzionale delle CE (art. 2, art. 2, n. 1, lettera k), art. 154, n. 1, art. 158 e considerando n. 4 direttiva servizio universale e dalla stessa Commissione che ha considerato i servizi a rete, al di là del loro significato economico, come appartenenti alla collettività e come elemento dell'identità culturale europea per la loro effettiva capacità di essere utilizzati dagli utenti e soddisfare le loro esigenze[46]. Il servizio universale è oggetto di una disciplina particolare, sia in relazione al finanziamento del suo costo, sia in relazione ai contenuti[47].

Quanto ai costi, poiché gli erogatori del servizio sono tenuti a prescindere dalla ubicazione geografica e dalla redditività dell'attività, essi ottengono un compenso per le differenze tra il costo sostenuto per l'erogazione del servizio e il prezzo praticato, in modo da ristabilire la concorrenza alterata dall'obbligo di erogare il servizio. Quindi, non l'erogazione del servizio universale ma solo l'ipotesi di eccessivo guadagno in relazione ai costi del servizio prestato può tradursi in una distorsione della concorrenza (considerando n. 4) [48].

La finalità della disciplina mira a neutralizzare tanto gli eccessivi guadagni, quando le perdite economiche sopportate dall'ente tenuto al servizio. La Corte di giustizia nella sentenza Corbeau ha ritenuto giustificato far partecipare tutti gli operatori presenti nel mercato finanziario al servizio

[46] Vedi anche la Convenzione Culturale Europea firmata a Parigi il 19 dicembre 1954.
[47] N. Rangone, *I servizi pubblici*, Il Mulino, Bologna, 1999. S. Frova, *Nozione ed evoluzione del servizio universale, nelle telecomunicazioni,* in S. Frova (a cura di), *Telecomunicazioni e servizio universale*, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 10 ss. G. Corso, *I servizi pubblici nel diritto comunitario,* in *Rivista giuridica quadrimestrale dei pubblici servizi*, 1999, pp. 7-19, 8 ss.
[48] Sul tale aspetto vedi: G. Napolitano, *Il servizio universale e i diritti dei cittadini clienti*, in *Mercato, concorrenze, regole*, 2000, pp. 430 ss.

di interesse generale « (...) tramite un sistema di compensi supplementari o di un fondo per il servizio pubblico (...)»[49].

Il metodo della compensazione, con la copertura finanziaria da parte dello Stato, è consentito dall'art. 13, n. 1 a), direttiva servizio universale. Gli Stati membri, in caso di onere eccessivo, su richiesta di un'impresa designata, possono decidere di «(...) *introdurre un dispositivo inteso ad indennizzare l'impresa per i costi netti cosi calcolati attingendo a fondi pubblici in condizioni di trasparenza* (...)» [50].

Il tema centrale del servizio universale non è più costituito dal profilo geografico di area non profittevole e dallo stato di salute dei destinatari ma dai contenuti del servizio. Profilo sul quale la direttiva sul servizio universale richiede un aggiornamento periodico. La Commissione europea è ritornata sul tema della tutela da offrire agli utenti del servizio universale con una raccomandazione intitolata: Commission of the european communities, staff working document annex to the 11th report european electronic commnications regulation and markets 2005, Communication from the Commission to the Council the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Brussels 20.02.06 Com (2006) 68, nella quale sono stati presi in considerazione tre profili del servizio: il gestore, i contenuti e il finanziamento.

La scelta del gestore e dei gestori è stata lasciata agli Stati, tenuti però al rispetto di procedure trasparenti e non discriminatori. E gli Stati si sono preferibilmente rivolti agli incumbent, rafforzandone, in tal modo, la posizione. Il documento della Commissione aggiunge come materie essenziali del servizio da erogare sull'intero territorio a prezzi ragionevoli, la comunicazione via fax, l'accesso a internet e un soddisfacente servizio informazioni. La Commissione suggerisce l'individuazione del costo netto del servizio, lasciando liberi gli Stati di finanziarlo attraverso il ricorso a

[49] Corte di giustizia, sentenza del 19 maggio 1993, punto 17, causa C-320/91.

[50] M. Clarich, A. Boso Caretta, *Il nuovo sistema delle autorizzazioni per le reti ed i servizi di comunicazione elettronica*, *Diritto, informazione e informatica*, 2002, pp. 686 ss. V. Gasparini Casari, I*l servizio universale*, in *Studi in onore di Umberto Pototschnig*, Giuffrè, Milano, 2002.

fondi pubblici o attraverso un fondo specifico alimentato dagli enti interessati[51].

7. Il progetto Akoma Ntoso come fondatore della prassi internazionale della gestione dei documenti legali

Passando alla prassi internazionale e la gestione di documenti legali accessi non solo da enti statali e privati ma anche da Stati e governi possiamo fare riferimento a progetti molto interessati che sono applicati sia a livello internazionale[52], comunitario[53] che nazionale. Il programma Akoma Ntoso

[51] E. Chiti e C. Franchini, *L'integrazione amministrativa europea*, Il Mulino, Bologna, 2005. I. Chieffi Giuntini, *L'integrazione amministrativa europea nelle comunicazioni elettroniche*, Giappichelli, 2006. C. Franchini, *La Commissione della Comunità europea e le amministrazioni nazionali: dalla ausiliarietà alla coamministrazione*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1993, pp. 669 ss. I. Schwarze, U. Becker, C. Pollack, *The implementation of community law*, Baden-Baden, 1994. E. Klein, *L'influenza del diritto comunitario sul diritto amministrativo degli stati membri*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 1993, pp. 684 ss.

[52] Nell'ambito internazionale vedi la relativa nota dal precedente paragrafo e la relativa normativa di riferimento.

[53] L'Unione è interessata al suo pieno sviluppo perché confida di ottenerne benefici tali da determinare un deciso miglioramento delle condizioni di vita di tutti i cittadini europei. La nozione di società dell'informazione ha iniziato ad essere utilizzata a livello accademico, politico ed economico a partire dalla fine degli anni sessanta, spesso in relazione alla teoria economica della società postindustriale. Internet ha anche un utilizzo rilevante dal punto di vista economico-commerciale: consente l'affermarsi di nuovi modelli di organizzazione industriale, una diminuzione dei costi delle imprese e la creazione di nuovi mercati. Negli anni ottanta si vede l'impegno comunitario tramite i programmi comunitari quali Esprit (programma strategico europeo di ricerca e sviluppo sulle tecnologie dell'informazione) e Race (programma di ricerca e sviluppo sulle tecnologie di telecomunicazioni avanzate per l'Europa) e, dall'altro lato, la politica nelle telecomunicazioni, avviata nel 1987 con il libro verde sulla liberalizzazione del settore, documento che auspicava l'abolizione dei monopoli nazionali e incominciava a far emergere la problematica delle reti di informazione come elemento per la costruzione del mercato unico. Del pari importante il libro bianco del 1993 crescita, competitività e occupazione. Le sfide e le vie da percorrere per entrare nel XXI secolo, curato dal ex presidente Delors e il rapporto del 1994 l0Europa e la società dell'informazione globale (c.d. Rapporto Bangemann). Il documento Delors evidenziava l'importanza delle politiche pubbliche e proponeva un piano d'azione articolato su cinque

priorità: diffondere lo sfruttamento delle Tic, realizzare servizi di base transeuropei, elaborare un quando regolamentare adeguato, sviluppare la formazione nelle nuove tecnologie, potenziare il trasferimento tecnologico ed industriale. Un secondo approccio è rappresentato, dalla comunicazione sul contenuto illegale e nocivo su internet, dalla comunicazione: un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico, dalla comunicazione mondializzazione e società dell'informazione: la necessità di rafforzare il coordinamento internazionale (si tratta rispettivamente dei doc. COM (96) 487 del 16 ottobre 1996, COM (97) 157, del 16 aprile 1997; COM (98) 50, del 4 febbraio 1998. Viene applicato il metodo di coordinamento aperto che implica la fissazione di un quadro comune condiviso dalla comunità e dagli stati membri nell'abito del quale coordinare le politiche nazionali. I piani di azione eEurope (1999, 2000 e 2002) sono diventati il simbolo della fase della politica per la società dell'informazione che si è sviluppata sulla base degli indirizzi definiti dal Consiglio europeo straordinario di Lisbona del marzo 2000. I settori di intervento comunitario riguardano settori come: le comunicazioni elettroniche, il commercio elettronico, gli appalti pubblici elettronici, il dominio di primo livello ".eu", riutilizzo dell'informazione del settore pubblico, le firme elettroniche, proprietà intellettuale, il trattamento dei dati e tutela della riservatezza, la sicurezza delle reti. Nel contesto di eEurope 2005, incentrato anche sulla creazione di servizi pubblici on-line, la Commissione europea ha adottato, nel 2003, la Comunicazione il ruolo dell'e-government per il futuro dell'Europa. In questo documento viene definito come l'uso delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione nelle pubbliche amministrazioni, coniugato a modifiche organizzative e all'acquisizione di nuove competenze al fine di migliorare i servizi pubblici e i processi democratici e di rafforzare il sostegno alle politiche pubbliche. Per quanto riguarda gli strumenti operativi per l'attuazione dell'e-Government all'interno delle politiche definite da eEurope 2005 e i2010 e dagli specifici piani d'azione, uno dei più rilevanti è diventato, dal 2002, il programma Ida (Interchange of data between administrations- Scambio di dati fra amministrazioni) divenuto dopo Idabc (Interoperable delivery of pan-European e-government services to public administrations, business and citizens-Erogazione interoperabile di servizi paneuropei di e-government alle pubbliche amministrazioni, alle imprese ed ai cittadini. In questo contesto, particolare rilievo ha la specifica politica per la gestione elettronica dei documenti della Commissione, sviluppata nell'ambito dell'iniziativa denominata e-Domec (Electronic archiving and document management in the European Commission. Cfr. sull'argomento: J. E. De Cockborne, *L'approche globale de l'Union européenne sur le problèmes de la société d'information*, in *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*, 2001, pp. 618 ss. S. Kluzer, *Lo scenario europeo e nazionale delle politiche per la società dell'informazione*, in *Economia e politica industriale*, 2002, pp. 115 ss. S. Borrás, K. Jacobsson, *The open method of co-ordination and new governance patterns in the EU*, in *Journal of European Public Policy*, 2004, pp. 186 ss. G. Vesperini (a cura di), *L'e-government*, Giuffrè, Milano, 2004. F. Merloni, *Introduzione all'e-government*, Giappichelli, 2005. A. Contaldo, *La*

è un programma per la redazione dei documenti parlamentari[54] sia di livello internazionale, europeo ma anche nazionale, visto che in Italia da questo

teleamministrazione con reti transnazionali europee come strumento per l'integrazione delle pubbliche amministrazioni dei paesi dell'Unione Europea, in *Rivista italiana di scambi amministrativi*, 2004, pp. 96 ss. A. Mattelart, *Storia della società dell'informazione*, Einaudi, Torino, 2002. M. Castells, *Galassia internet*, Feltrinelli, Milano, 2002.

[54] Per la struttura dei documenti vedi il relativo sito: www.akomantoso.org. Si tratta di documenti legali in forma XML, documenti da gazzette ufficiali, collane che includono documenti nella stessa materia, emendamenti, leggi parlamentari, debates, opinioni di giuristi relativi alle leggi riferite sul sito che pubblica i documenti, classificazione e copyright, data di pubblicazione, provenienza, ecc. In particolare: " (…) The Akoma Ntoso model has been informed by the following strategic goals: 1. To create a "lingua franca" for the interchange of parliamentary, legislative and judiciary documents between institutions. For example, Parliament/Court should be able to easily access a piece of legislation made available in Akoma Ntoso format by Parliament/Court Y. The goal here is to speed up the process of drafting new legislation, writing sentences, etc. by reducing the amount of accessing, re-keying, re-formatting etc. required 2. To provide a long term storage and access format to parliamentary, legislative and judiciary documents that allow search, interpretation and visualization of such documents several years from now, even in the absence of the specific applications and technologies that were originally used to generate them; 3. To provide an implementable baseline for parliamentary, legislative and judiciary systems in institutions. It is envisaged that this will lead to one or more systems that provide the base layer of *software* "out of the box" that can then be customized to local needs. The goals here are twofold. Firstly, to facilitate the process of introducing IT into institutions. Secondly, to reduce the amount of re-invention of the wheel that would result if all institutions pursued separate IT initiatives in the area of parliamentary, legislative and judiciary document production and management; 4. To create a common data and metadata models so that information retrieval tools & techniques used in Parliament/Court X can be also be used in Parliament/Court Y. To take a simple example, it should be possible to search across the document repositories of multiple Parliaments/Courts in a consistent and effective way; 5. To create common mechanisms for resource naming and linking so that documents produced by Parliaments/Courts can be easily cited and cross-referenced – either by other Parliaments/Courts or by other users; 6. To be "self-explanatory", that is to be able to provide all information for their use and meaning through a simple examination, even without the aid of specialized software; 7. To be "extensible", that is it must be possible to allow modifications to the models within the Akoma Ntoso framework so that local customisation can be achieved without sacrificing interoperability with other systems (...)".

anno è stata approvata dal senato italiano l'applicazione di questo software open source[55] per la gestione degli emendamenti.

Si tratta di un software a codice aperto AT4AM (Automatic Tool for Amendments) realizzato anche dal Parlamento europeo[56]. In prassi l'AT4Am trasforma i testi scritti, ossia i documenti legali con normali software di videoscrittura in documenti XML[57]. Con questo modo i

[55] Secondo Berners Lee: "(...) gli agenti software sono programmi che dovrebbero sfruttare la conoscenza contenuta nei metadati per fornire servizi complessi ali utenti del semantic web. Per far ciò, gli agenti devono essere dotati di un buon livello di autonomia e di capacità di ragionare in modo complesso sull'informazione a cui hanno accesso. Questo significa al minimo essere in grado di rappresentare gli obiettivi di un certo utente, di mettere in atto una sequenza di azioni che possa soddisfare tali obiettivi, ed eventualmente di cooperare con altri agenti per ottenere tale risultato (…) il più generale di tutti ha a che fare con un concetto solo apparentemente tecnico, vale a dire in concetto di interoperabilità. Interoperabilità significa non solo l'abilità di programmi progettati indipendentemente e implementati su piattaforme diverse di scambiarsi dati, ma soprattutto di cooperare tra di loro sulla base di una comprensione del significato dei dati oggetto di scambio (...) ciò richiede che i programmi per il semantic web debbano capirsi senza presupporre un accordo a priori su cosa significhi un certo fato e su quale uso verrà fatto di un certo dato (...) ci si aspetta che la cooperazione tra questi agenti avvenga anche in base a una capacità di ragionare sulle intenzioni degli utenti umani e degli altri agenti software e nel rispetto di norme di tipo etico e legale (...)". Cfr. T. Berners Lee, J. Hendler, O. Lassila, *The semantic web*, in *Scientific American*, 2001, www.scientificamerican.com. Vedi anche sull'argomento: A. Boer, *Etalex naming conventions and the semantic web*. In *Legal knowledge and information systems*, in G. Governatori (a cura di), 31–36, Amsterdam: IOS Press, 2009. P. Casanovas, *Legal crowdsourcing and relational law. What the semantic web can do for legal education*, in *Journal of the Australasian Law Teachers Association*, 2012. A. Gupta, *Using semantic interoperability*, in MIT Sloan School of Management working paper, 2002. J. Mailland, *The semantic web and information flow. A legal framework*, in North Carolina Journal of Law and Technology, 2010, pp. 269 ss., pp. 270. B. Murgante, *Interoperabilità semantica e pianificazione territoriale*, in Scienze Regionali, 2011, pp. 135-144. G. Sartor, M. Palmirani, E. Francesconi, M.A. Biasotti (eds.), *Legislative XML for the semantic web*, Springer, 2011. G. Antoniou, F. van Harmelen, *A Semantic web primer*, MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 2004.

[56] R. Gartner, *Parliamentary metadata language: an XML approach to integrated metadata for legislative proceedings*, in *Journal of library metadata*, 2013, pp. 17-35.

[57] G. Sladic, G. Milosavljevic, D. Surla, Z. Konjovic,, *Flexible access control framework for MARC records*, in *The Electronic Library*, 2012, pp. 623-652, p. 624 ss.

documenti legali sono redatti secondo standard e protocolli internazionali e contemporaneamente possono essere rielaborati e resi fruibili anche da varie altre applicazioni web di terze parti ossia non solo Istituzioni governative, organi comunitari, ecc. ma anche da enti privati, Università e programmatori informatici e progettisti di siti web.

L'obiettivo non è solo di agevolare i legislatori statali, gli organi comunitari o Istituzioni internazionali visto che la Banca Mondiale[58] è stata fra i primi ad applicare tale progetto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali ma realizzando significative economie prima di tutto l'uso di supporti cartacei sostenendo lo spessore schiettamente strumentale che riveste prima di tutto il principio di trasparenza per i documenti legali [59] che, nel suo nocciolo duro, vuole mettere nelle mani dei cittadini di tutto il mondo il potere di esercitare un controllo democratico sull'operato dei soggetti pubblici al fine di verificarne la conformità agli interessi sociali ed ai precetti costituzionali.

8.1. Il progetto OASIS e BUNGENI come applicazione degli standard previsti dall'Akoma Ntoso

Il progetto, come anche quello di OASIS[60] e BUNGENI (per documenti legali provenienti da alcuni Parlamenti africani) hanno una storia

[58] A.G. Mandelbaum, *Strengthening parliamentary accountability, citizen engagement and access to information: a global survey of parliamentary monitoring organizations*, National Democratic Institute and World Bank Institute Working Paper, 2012.

[59] S. Bonavita, *Il pluralismo informatico e l'interoperabilità documentale nella pubblica amministrazione italiana: profili informatico giuridic*i, in *Ciberspazio e diritto*, 2008, pp. 3 ss.

[60] L'OASIS (Organization for the Advancement of Structured Information Standards) è un consorzio non-profit che guida lo sviluppo, la convergenza e l'adozione di standard aperti per la società dell'informazione. OASIS promuove il consenso dell'industria e produce standard internazionali per la sicurezza delle reti, cloud computing, SOA, Web service, la Smart Grid, editoria elettronica, gestione delle emergenze, ecc. Gli standard di OASIS offrono il potenziale per ridurre i costi, stimolare l'innovazione, la crescita dei mercati globali e tutelare il diritto alla libera scelta della tecnologia. I Membri di OASIS rappresentano in generale il mercato dei dirigenti pubblici e privati del settore tecnologia, gli utenti, ecc.. Il consorzio ha più di 5.000 partecipanti in rappresentanza di oltre 600 organizzazioni e singoli membri in più di 65 paesi. OASIS si distingue per la gestione

trasparente e procedure operative. I membri si sono posti l'agenda tecnico OASIS, usando un processo leggero appositamente progettato per promuovere il consenso dell'industria e unire gli sforzi disparati. Gli ufficiali sia del Consiglio di Amministrazione e OASIS Technical Advisory Board sono scelti da elezioni democratiche per un termine di due anni. In particolare il lavoro si divide in commissioni. Come per esempio l'OASIS LegalDocML TC che lavora per promuovere le migliori pratiche in tutto il mondo per l'uso di XML all'interno dei Parlamenti, l'assemblea del Congresso e cura i processi di gestione dei documenti, all'interno di corti e tribunali. Il lavoro si basa sul progetto Ntoso -ONU Akoma. L'obiettivo del LegalDocML TC è quello di raccogliere i requisiti da parte della comunità degli attori che creano, gestiscono e utilizzano documenti legislativi e legali (editori, biblioteche, istituzioni pubbliche, tribunali, editori, ecc.) al fine di estendere e perfezionare lo standard. Il LegalDocumentXML Spec. fornisce uno standard comune al documento legale per la specificazione dei documenti parlamentari: legislativo e giudiziario, per il loro scambio tra le istituzioni in tutto il mondo e per la creazione di un dato comune e il modello di metadati che consente l'esperienza, la competenza e strumenti per essere condiviso ed esteso da tutti i peer partecipanti, tribunali, parlamenti, assemblee, congressi e rami amministrativi dei governi. La norma si propone di fornire un formato per l'archiviazione a lungo termine e l'accesso ai documenti parlamentari, legislativo e giudiziario che permette la ricerca, l'interpretazione e la visualizzazione di documenti agli interessati. Uno dei temi su cui le specifiche LegalDocumentXML prevede una standardizzazione è una sintassi URI -based per le citazioni legali per tutte le tipologie di documenti prodotti da parlamenti e tribunali e gestito dal vocabolario XML, chiamato come: "la convenzione di denominazione". La Spec LegalDocumentXML si propone di esaminare e, per quanto possibile, accettare le esperienze passate e le decisioni del team tecnico Akoma Ntoso, che sono stati costantemente usando una sintassi basata su HTTP. Questo approccio è simile a quello scelto dal Identifier legislazione europea ed è anche coerente con l'http basato URI del URN. L'OASIS avanzata Message Queuing Protocol (AMQP) Associazioni e mappature (AMQP- BINDMAP). Il comitato tecnico lavora a stretto contatto con la AMQP TC per avanzare un protocollo di messaggistica a livello di rete che offre alle organizzazioni un approccio efficiente, affidabile per il passaggio di dati in tempo reale e le transazioni commerciali. L'AMQP fornisce un metodo indipendente dalla piattaforma per garantire informazioni che vengono trasportate in modo sicuro tra le applicazioni, tra le organizzazioni, all'interno di infrastrutture mobili e in tutto il Cloud. Il AMQP - BINDMAP TC definisce *binding* del protocollo di base AMQP 1.0 a trasporti sottostanti diversi da TCP. Il gruppo associa inoltre AMQP di API di programmazione esistente e definisce le rappresentazioni del formato del messaggio AMQP in lingue diffuse. L'OASIS AMQP TC avanza un protocollo di vendor-neutral e indipendenti dalla piattaforma che offre alle organizzazioni un approccio più facile, più sicuro per passare i flussi di dati in tempo reale e le transazioni commerciali. AMQP evita tecnologie proprietarie, che offre la possibilità di abbassare il costo del middleware enterprise integrazioni di software attraverso

l'interoperabilità aperta. Abilitando una commodity, un multi-vendor ecosistema, AMQP mira a creare opportunità per trasformare il modo di fare business nel cloud e su Internet. L'OASIS (Interops) sono dimostrazioni di interoperabilità pubbliche che mettono in risalto le implementazioni multi-vendor del lavoro OASIS approvato. Di solito ospitato in relazione a un convegno o fiera, OASIS Interops sono attività ufficiali del Consorzio, approvato da uno o più OASIS Comitati Tecnici (TC), e reciprocamente supportati da personale OASIS e partecipanti di interoperabilità. Queste linee guida sono state sviluppate per assicurare equa partecipazione, un adeguato coordinamento, e la massima promozione per OASIS Interops. In particolare, i passi per organizzare un OASIS Interop sono: 1. OASIS Interops sono destinate a promuovere l'adozione di lavoro approvato di uno o più TC OASIS. Pertanto, dovrebbero aver raggiunto lo status di standard OASIS, ossia: l'OASIS Comitato Specification o OASIS Committee Draft. Inoltre, l'OASIS Interops devono ottenere l'appoggio del OASIS TC (s) responsabile per la specifica (s) deve essere dimostrata prima della presentazione della proposta. La decisione di sostenere l'interoperabilità e la selezione dell'interoperabilità deve essere effettuata dal voto di maggioranza del TC ; successivamente, decisioni specifiche in materia di messa in scena di interoperabilità e il coordinamento sarà effettuato dal voto della maggioranza dei partecipanti Interop; 2.Il supporto OASIS TC (s) deve scegliere un cavo di interoperabilità. Di solito, il Lead Interop rappresenta anche una organizzazione che partecipa alla manifestazione, ma questo non è necessario. Il Lead Interop sarà responsabile, al meglio delle sue capacità per garantire che l'evento è pianificato ed eseguito in modo equo, modo vendor-neutral, e professionale adeguata alle operazioni di OASIS come un consorzio di standard internazionale; 3. L'OASIS Interop devono presentare una proposta al personale OASIS con un elenco di partecipanti previsto, come descritto nelle regole di partecipazione. La proposta deve indicare chiaramente i requisiti tecnici previsti per la partecipazione, una descrizione approssimativa di connettività/networking, bisogni attesi, e se gli eventuali criteri di conformità o di interoperabilità applicare o di essere testato come parte dell'evento; 4.La proposta sarà esaminata dal management OASIS per garantire la interoperabilità soddisfi i requisiti indicati nelle presenti linee guida; 5.Il personale OASIS assisterà il TC nel localizzare un luogo appropriato per la demo (se non uno è stato identificato nella proposta). Il processo per questo varia. In alcuni casi, un organizzatore di conferenze si avvicinerà personale OASIS per chiedere un Interop. In altri casi, una TC includerà una "lista" di locali con la sua proposta e il personale OASIS presenterà l'occasione per l'organizzatore della conferenza identificato. Quando il locale è impostato, il personale OASIS negozierà i conti con l'organizzatore locale e relè termini finanziari e logistici alla squadra Interop. Un membro dello staff OASIS sarà a disposizione per aiutare l'interoperabilità con i dettagli logistici; 6.Una lista di contatti tecnici e di marketing per ogni partecipante InterOp sarà creata e distribuita dal piombo interoperabilità a tutti i partecipanti e al personale OASIS; 7.Per facilitare la pianificazione Interop, personale OASIS creerà una lista di e-mail ufficiale per i partecipanti tecniche e un secondo elenco di

che risale circa dagli anni 1990. Akoma Ntoso era un termine della lingua Akan dell'Africa occidentale che significa il collegamento tra i popoli. È stato per primo il dipartimento di Affari Economici e Sociali delle Nazioni Unite che ha adottato tale progetto e pratica, grazie al finanziamento interno[61] ricevuto nell'ambito del Programma Africa i-Parliament [62]. Le Nazioni Unite da anni occupati per la democrazia e lo sviluppo sostenibile nella zona africana hanno pensato che la democrazia arriva tramite la trasparenza dei documenti legali e il libero accesso di tali documenti dai cittadini. La trasparenza non è un valore compiuto in sé ma un grimaldello attraverso il quale i cittadini, e nel nostro caso per primi i cittadini africani messi in condizione di penetrare i segreti delle stanze dei bottoni, possono toccare con mano se le leve del potere siano state azionate in modo funzionale agli obiettivi, di dignità costituzionale e nazionale, dell'imparzialità e dell'efficienza governativa e amministrativa. Nel nuovo assetto delle regole del gioco dipinto da leggi sul procedimento gli amministrati non posso più essere considerati soggetti passivi dell'azione governativa ma vanno ritenuti soggetti attivi dell'azione pubblica in una filosofia del dialogo che permetta una migliore ponderazione degli interessi coinvolti che nel caso africano gli interessi non sono solo nazionali ma soprattutto internazionali[63]. In definitiva si tratta di una fotografia più fedele

contatti di marketing. I partecipanti possono iscriversi a una o entrambe le liste, se lo desiderano. Archivi di questi elenchi e-mail saranno accessibili solo da membri OASIS. Inoltre, i partecipanti possono scegliere di limitare ulteriormente l'accesso solo al personale lista OASIS dei Partecipanti all'interoperabilità. Le informazioni citati provengono dal sito: www.oasis-open.org. Articoli scientifici relativamente all'OASIS non sono ancora disponibili.

[61] United Nations, World e-parliament report 2012.

[62] Africa E-Parliament And United Nations Department Of Economic And Social Affairs, Akoma Ntoso architecture for knowledge oriented management of African normative texts using open standards and ontologies, 2007.

[63] E. Byram, *The collision of the courts and predictive coding: definitions best practices and guidelines in predictive coding for electronic discovery*, in *Santa Clara Computer and High Technology Law Journal*, 2013, n. 4, pp. 675 ss. P. Casanovas, *Legal crowdsourcing and relational law. What the semantic web can do for legal education*, cit.. A. Castells, *The rise of the network society*, Oxford University Press, Oxford, 2000.

e più rispondente ad una realtà secondo valori giuridici e principi basati ad una situazione ormai di fatto e di valore emergente in sede di determinazione provvedimentale a livello internazionale[64].

Tramite questa iniziativa che apre a scenari di innovazione condivisa soprattutto a causa del possibile riutilizzo non solo dei contenuti dei documenti ma anche dei software che li gestiscono[65] trova spazio aperto il diritto di accesso che costituisce null'altro che un capitolo applicato al diritto di informazione, il quale può essere a sua volta estrapolato da tantissimi articoli e normativa sia internazionale, comunitaria che nazionale. L'assunto riposa su di una lettura a compasso allargato della libertà costituzionale di informazione, di ogni paese che usa tale progetto, e un traguardo non più dal versante solo attivo (come libertà di dare e divulgare notizie, opinioni, commenti) bensì da quello squisitamente passivo, alla stregua di interesse generale dei potenziali destinatari (della manifestazione del pensiero) ad una pluralità di fonti informative e, in definitiva, al libero accesso alle medesime, con correlativa eliminazione di ostacoli legali anche temporanei, alla circolazione delle notizie e delle idee[66].

Il progetto OASIS che in realtà è stato ideato dal Congresso negli Stati Uniti[67] e il progetto Bungeni per i paesi africani sono una micrografia di Akoma Ntoso che cercano di mettere online i documenti legali trasformati in XML e la gestione di questi documenti anche da privati tramite piattaforme private e nazionali[68]. Tali progetti sono stati adottati anche dalla Comunità europea. Per primo il Parlamento europeo negli anni 2000 ha

[64] S. Al-Khalifa, H.V. Jagadish, J. M. Patel., Y. Wu, N. Koudas, D. Srivastava, *Structural Joins: A Primitive for Efficient XML Query Pattern Matching*, cit. pp. 141 ss.
[65] T. Sarrazin *Texting, tweeting, mobile Internet. New platforms for democratic debate in Africa*, in *fesmedia Africa Series*, Friedrich Ebert Stiftung, Windhoek, 2011.
[66] J. Waldron *The dignity of legislation*, Cambridge University Press, Cambridge, 1999.
[67] R. McElrath, *XML legal document utility software design document*, in Oasis, 2007. S. Moses , Hassan Tm., El-Hamalani A., Cole T., *An XML based standard to enable bulk project data transfer between heterogeneous systems*, in *Journal of Information Technology in Construction*, 2008.
[68] T. Sarrazin, *Texting, tweeting, mobile internet. New platforms for democratic debate in Africa*, cit..

cercato di mettere in prassi[69] sul suo sistema documentario, dedalico dei documenti attinenti agli organi comunitari la propria trasformazione in sistema XML[70] e la propria diffusione a tutto il mondo[71]. Facendo applicazione di detta coordinata il diritto comunitario e i paesi partecipanti che in realtà sono partecipanti da circa tutto il mondo hanno trattato dall'insegnamento "informatico" o a quello dell'ONU che per primo a cercato di diffondere l'idea dell'accesso di documenti legali su internet un diritto all'informazione concepito come un rapporto conoscitivo tra un soggetto ed una data realtà che si concreta in un'apposita attività tendente ad ottenere determinate informazioni. L'impalcatura concettuale ora tratteggiata ha incontrato il deciso disfavore di quanti hanno osservato che il diritto all'informazione trascende il dato meramente formale della misura di conoscenza per assumere a proprio oggetto soprattutto il dato preliminare costituito dalla dichiarazione di conoscenza [72]. Nel diritto all'informazione il risultato dell'attività legale ricade esclusivamente sul titolare mentre nel

[69] European Commission, Estrella. European project for standardised transparent representation in order to extend legal accessibility. General XLM format (s) for legal sources, 2007. E. Francesconi, *Technologies for European integration. Standards- based interoperability of legal information systems*, EPAP, 2007.

[70] M. Guercio, *XML per la conservazione digitale*, in *Archivi & Computer*, 2002, pp. 88-96.

[71] A.A.V.V., *Recupero della normativa pregressa in formato XML*, in *Informatica e diritto*, 2001, pp. 3 ss. A.A.V.V., *Studio e definizione in XML delle strutture dei testi giuridici (norme, decisioni, giurisprudenziali e dottrina)*, in *Rivista Informatica e Diritto*, 2000.

[72] Cfr la Comunicazione della Commissione del 19 ottobre 2009 intitolata «Il diritto d'autore nell'economia della conoscenza» (Com(2009) 532 def). In particolare la comunicazione si riferisce: "(...) L'insegnamento, l'apprendimento e la ricerca sono ambiti che si inseriscono sempre di più in un contesto internazionale, grazie alle nuove tecnologie di informazione e comunicazione. È quindi importante che i diritti d'autore sulle opere e le pubblicazioni non rappresentino un ostacolo al loro sviluppo. A tal fine, è emersa la questione della possibile differenza tra pubblicazioni scientifiche e pubblicazioni per scopi letterari o artistici. La Commissione intende inoltre facilitare l'acquisizione e l'utilizzo dei materiali della ricerca scientifica. Attualmente il sistema si basa su accordi di licenza conclusi con gli editori. La Commissione desidera raccogliere le migliori pratiche in questo settore per ottenere un sistema meno frammentato dei diritti di utilizzo delle riviste scientifiche.

diritto all'informazione tale responsabilità ricade anche sugli enti internazionali e nazionali e specialmente nella pubblica amministrazione. Inoltre, mentre oggetto della libertà di informazione è la stessa fonte dell'informazione, nel diritto all'informazione amministrativa l'oggetto è costituito dalla dichiarazione di conoscenza dell'autorità, trasmessa mediante idonea misura di conoscenza.

9. La facoltà di valutazione della documentazione legale

In linea teorica, l'ascrizione della facoltà di accedere alla documentazione legale prima ed indipendentemente dal paese di provenienza dovrebbe consentire ad ogni interessato anche il diritto di una consapevole valutazione della legittimità di tali atti e dell'utilità ritraibile dal giudizio. Il privato non dovrebbe più gravare per sapere se può fare ricorso giuridicamente fondato per tutelare propri diritti e interessi in quanto, sul terreno processuale, l'acquisizione documentale assolverebbe alla vitale funzione di filtro conoscitivo per sapere se e quali atti impugnare [73]. Troppo chiari, per abbisognare di esplicitazione, i riflessi di una simile svolta sul piano della garanzia dei principi cardine in tema di diritto alla difesa e di effettività della tutela giurisdizionale a livello internazionale e nazionale.

Sul piano pratico l'effetto innovativo è peraltro fortemente annacquato dalla circostanza che la brevità del termine decadenziale per l'impugnazione di qualche atto rende a dir poco improbabile l'eventualità che la pratica dell'accesso, con la relativa appendice processuale, risulti positivamente sbrigata prima dello spirare del termine per la proposizione del ricorso giurisdizionale.

[73] P. Mercatali, F. Romano, *Standard e strumenti per il trattamento degli atti amministrativi: Il progetto Pacto*, in *European Telematic Administrative Procedures*, 2008. F. Mercurio, *Il protocollo informatico e la gestione documentale nella P.A.,* Anicia, 2005. T. Mitakos, I. Almaliotis, *A modular logic approach for expressing web services in XML. Applying dynamic rules in XML*, in *Informatica economica*, 2009, pp. 129 ss..

Dalla schizofrenia delle opzioni legislative[74] si è ritenuto di poter trarre il corollario della diversificazione dei destini delle due disposizioni anche sul versante della natura giuridica dell'accesso ai documenti legali. Nelle maglie della legge di ogni grado e a qualsiasi livello, l'ostensione non subordinata alla verifica da ogni autorità connotata da un non ridotto tasso di discrezionalità circa la ricorrenza dei requisiti della posizione legittimante, si atteggia da oggetto di diritto soggettivo con correlativo obbligo degli enti partecipanti a tali standard internazionale.

Si è reputato allora che con tali standard internazionali[75] essendo sussumibile detta potestà regolamentare nel raggio della c.d. Funzione di altra amministrazione, l'intera materia ricadrebbe nel fuoco del potere latamente discrezionale di cui è titolare non solo l'ente partecipante ma anche il cittadino interessante con conseguente frustrazione alla radice di ogni tentazione di intravedere nel desiderio di accesso ai documenti le fattezze di una posizione etichettabile come diritto soggettivo.

Possiamo capire che la ricca documentazione portata tramite i progetti citati a livello internazionale e nazionale non si atteggia come una sorta di azione popolare diretta a consentire una sorta di controllo generalizzato su una amministrazione globale e/o nazionale, giacché da un lato l'interesse che legittima ciascun soggetto da accertare caso per caso, deve essere personale e concreto e ricollegabile al soggetto stesso da uno specifico nesso, e dall'altro la documentazione richiesta deve essere direttamente riferibile a tale interesse oltre che individuata o bene individuabile. Tale

[74] A.A.V.V., *Legal informatics and management of legislative documents*, in *Global Centre for ICT*, Parliament working paper n. 2, 2008, a cura d G. Sartor.

[75] L'adozione di tali standard permette di: predisporre automaticamente le funzionalità di navigazione ipertestuale tra riferimenti normativi; offrire funzionalità di ricerca per estremi identificativi e per parti strutturate del testo, in maniera uniforme su una base documentale distribuita; utilizzare lo stesso testo per scopi diversi associando le modalità di presentazione all'interno di un "foglio di stile". Lo stesso file che contiene il testo della norma può essere utilizzato indifferentemente per la pubblicazione su carta, su un sito web, o per l'inserimento in una banca dati su supporto ottico; utilizzare sistemi di redazione specializzata che, sfruttando le informazioni aggiuntive rappresentate con la marcatura XML, offrano funzionalità specializzate per la creazione ed il consolidamento dei testi normativi.

affermazione comporta che se non si vuole che il diritto di accesso a documenti legali trasmodi in mera soddisfazione di curiosità o in generica aspirazione alla legalità, deve essere finalizzato alla conoscenza di atti rispetto ai quali è sussiste o è connessa quantomeno una utilità per il richiedente. Peraltro, è legittimo il diniego di accesso agli atti opposto al richiedente che non abbia dato adeguatamente conto delle ragioni sottese alla sua richiesta. L'accertamento dell'interesse alla documentazione inserita su un sito internet va effettuato con riferimento alle finalità che il richiedente dichiara di perseguire e che non devono essere svolti al riguardo apprezzamenti circa la fondatezza o l'ammissibilità della domanda o della censura proposta, nondimeno deve sempre sussistere, un nesso logico-funzionale tra il fine dichiarato e la documentazione richiesta, pubblicata con la conseguenza che il titolare del preteso diritto deve esporre, anche comprovare, ove necessario anche giudizialmente, la coerenza di tali ragioni con gli scopi alla cui realizzazione il diritto è preordinato. La pubblicazione quindi di documenti legali non è consentito solo in ragione di un possibile sviluppo di carattere tecnologico, giurisdizionale e politico, essendo sufficiente che il richiedente vanti un interesse concreto e qualificato. In realtà la pubblicazione di documenti legali sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici non è sufficiente la sussistenza di un qualsivoglia interesse giuridicamente rilevante in campo ma deve sussistere un interesse coinvolto dall'azione dell'ente partecipante alla quale partecipa a tali standard internazionali di pubblicazione di documenti legali online.

Invero, dall'accoglimento dell'accezione di documenti legali su internet in formato XML [76] quale cosa materiale e idonea a ricevere, conservare, trasmettere la rappresentazione descrittiva o emblematica o fonetica di un ente giuridicamente rilevante consegue l'impossibilità di identificare il documento esclusivamente con carte o scritture. Tale soluzione, peraltro, trova ulteriore conferma nella progressiva innovazione degli strumenti e dei supporti idonei a ricevere e conservare atti pubblici.

[76] A.A.V.V., *XML production workflows? Start with the web*, in *The journal of electronic publishing*, 2010. S. Abiteboul, P. Buneman, D. Suciu, *Data on the Web: from Relations to semistructured data and XML*, cit..

10.1. Classificazione dei documenti legali. Il caso degli atti giuridici.

Essa, per di più, è perfettamente in sintonia con l'opinione ormai diffusa secondo la quale la forma degli atti è libera, ragion per cui la forma scritta è necessaria solo allorquando sia la legge a richiederlo, mentre, laddove sul versante normativo tale previsione non sia rinvenibile, nulla impedisce che il documento legale possa essere esternato in diverso modo, e quindi, oralmente, in forma meccanica o altro. Va rimarcato che secondo la concezione tradizionale, qualsiasi documento legale consta di due elementi, l'uno immateriale-consistente specificamente nell'informazione-e l'altro materiale-individuabile nel supporto che contiene l'informazione medesima. Va da sé che condizione essenziale per la realizzazione del principio di pubblicità è la coesistenza di entrambi i predetti aspetti. Il tema dei supporti assume fondamentale rilievo in considerazione della sua naturale connessione con lo sviluppo tecnologico [77], al quale ultimo si accompagna inevitabilmente l'intensificazione dei mezzi informatici come vediamo tramite tali progetti analizzati e, più in generale, di quelli di comunicazione. Appare *ictu oculi* che nella nozione estensiva di documento utilizzata dalla legge attraverso il testuale richiamo a qualsiasi rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie, ciò che identifica il documento legale non è il modo in cui esso viene rappresentato, quanto piuttosto il suo contenuto e la sua derivazione da una istituzionale di ogni rango. Il documento è da ritenersi rappresentazione del contenuto di qualsiasi tipo di atto legale, ossia, di una qualsivoglia manifestazione di scienza o di volontà dell'ente che produce tale documento, ovvero, anche di altro soggetto estraneo, purché utilizzata ai fini dell'attività amministrativa dell'ente all'interno del procedimento di

[77] D. K. Allen, S. Karanasios, A. Norman, *Information sharing and interoperability: the case of major incident management*, in *European Journal of Information Systems*, 2013, pp. 418-432. S. Amer-Yahia, F. Du, J. Freire, *A comprehensive solution to the XML-to-relational mapping problem.* WIDM Proceedings of the 6th annual ACM international workshop on Web information and data management 2004, Washington D.C., pp. 31-38. R. Amor, *A comparative study to determine a suitable representational data model for UK building regulation*, in www.itcon.org, February, 2013.

formazione dell'atto destinato ad avere rilevanza esterna o nella fase preparatoria dell'avvio del procedimento.

Può agevolmente arguirsi come l'ingresso nell'articolato normativo di tale definizione assume una rilevanza di non poco momento: basta considerare che è certamente il documento (e non l'atto) a costituire di per sé il naturale oggetto del diritto: il documento come rappresentazione (di qualsiasi specie) del contenuto di qualsiasi tipo di atto[78], non solo formato dalle stesse amministrazioni mondiali o nazionali, ma anche utilizzato ai fini dell'attività amministrativa [79].

Questa specificazione consente, ulteriormente, di rilevare che non sempre l'atto o il provvedimento viene rappresentato simmetricamente in un documento, cioè in buona sostanza, non sempre vi è la coesistenza dell'elemento immateriale e di quello materiale. Coesistenza che, vale la pena di ribadire, è condizione essenziale per l'accessibilità, in difetto, infatti non può ritenersi attivabile il diritto di accesso ai documenti, e, più in generale, il principio di pubblicità.

Non di rado, infatti le Istituzioni internazionali, soprattutto quelle caratterizzate da un'esigua struttura organizzativa, spinte dall'apprezzabile intento di conformarsi ai principi della legittimità, e talvolta, anche del merito, provvedono ad acquisire pareri tecnici qualificati da professionisti esterni. È necessario, in tal caso, determinare se si tratti di atti utilizzabile ai fini dell'attività amministrativa dell'ente interessante e dunque suscettibili di essere conosciuti da chiunque via abbia interesse o meno. Non possiamo escludersi che i pareri acquisiti dagli enti partecipanti a tali progetti contengano valutazioni o indicazioni tali da indebolire le decisioni poi assunte dall'amministrazione fornendo elementi di contestazione alle

[78] T. Agnoloni, E. Francesconi, P. Spinosa, *xmLegesEditor: an open source visual XML editor for supporting legal national standards*, in *Proceedings of V Legislative XML workshop*. European press academic publishing, Florence, 2007, pp. 240-252. G. Antoniou, F. van Harmelen, *A Semantic web primer*, cit. . E. Arezzo, *Misure tecnologiche di protezione software e interoperabilità nell'era digitale*, in *Il Diritto d'autore*, 2008, pp. 340 ss. A. Arion, V. Benzaken And I. Manolescu, *XML Access Modules: Towards Physical Data Independence in XML Databases*, cit..

[79] A.A.V.V., *Using technology to enhance access to justice*, cit..

possibili controparti e potendo persino incentivare un contenzioso già saturo ex se.

Peraltro, non si è sottaciuta la necessità di evitare di dilatare la nozione di atto interno sino a ricondurvi quegli atti rispondenti a principi di informalità che attengono a rapporti tra uffici e/o enti di collaborazioni esterni e che servono a far circolare dichiarazioni di opinioni per esigenze di coordinamento, che, in quanto tali, non possono essere ritenuti indispensabili alla realizzazione degli interessi del soggetto richiedente. Si mostra interessante la decisione con cui ogni atto giuridico è tale se idoneo a porre in essere una dichiarazione di volontà o di scienza riferibile all'amministrazione di appartenenza, che nel caso dei documenti legali internazionali veri e propri determina la normativa internazionale, modificazione o estinzione di posizioni giuridiche soggettive nei confronti di oggetti terzi.

10.2. (Segue) Il caso dei documenti coperti dal segreto

Del pari importante la previsione generalizzata e non più esclusivamente settoriale di un diritto di pubblicazione di documenti legali tramite gli standard internazionali dei progetti citati, in linea con la nuova topologia di organizzazione amministrativa ed amministrati, ha notevolmente inciso sulla figura del segreto che attualmente non è più rapportato alla qualità del detentore dei documenti, bensì alla qualità delle informazioni da esso protette. Segno tangibile della prevalenza, in buona sostanza, dell'elemento oggettivo e reale rappresentato dal contenuto delle informazioni sull'aspetto soggettivo concernente il detentore dei documenti legali (il c.d. segreto reale).

Fino adesso la normativa internazionale non si è occupata di sistemare il segreto di documenti legali ma solo il diritto alla *privacy* e il *copyright.* Forse ha lasciato al legislatore nazionale di organizzarsi e di escludere alcuni documenti legali alla pubblicazioni *online* come per esempio: atti che non sono stati ancora formalmente adottati, ossia non ancora formalizzati in

alcun supporto; informazioni tendenti a promuovere una ricognizione da parte dell'amministrazione, ossia ad acquisire fatti, non contenuti in documenti già formati ed individuabile, a seguito di una specifica indagine da parte dell'amministrazione; documenti legali non ancora formati. Per opinione unanime della giurisprudenza, infatti, l'accesso ai documenti è finalizzato a consentire al richiedente che vi abbia un apprezzabile interesse la conoscenza di un atto già formato ed esistente, e non ad imporre all'amministrazione un'attività di elaborazione dei dati e documenti in suo possesso.

Quanto sopra in forza della convinzione che la pubblicazione di documenti legali è un istituto preordinato alla conoscenza di documenti preesistenti e sufficientemente individuati, e non può essere utilizzato allo scopo di promuovere la costituzione di nuovi documenti contenenti le informazioni richieste o ottenere informazioni sullo stato di un procedimento o sul nome del relativo responsabile, con notevole aggravio, peraltro, egli oneri di organizzazione da parte dell'ente interessato e, conseguentemente, dei relativi costi.

I casi alla cui soglia il diritto alla pubblicazione di documenti legati doveva arrestarsi, all'uopo individuando due categorie di limiti: limiti tassativi e limiti facoltativi, aventi la finalità di dirimere il conflitto tra il principio di trasparenza e gli altri interessi generali o collettivi, cosi da assicurare l'imprescindibile esigenza di tutela di cui questi ultimi abbisognano. Quanto ai limiti tassativi, trattasi di limiti di carattere oggettivo direttamente sanciti dalla legge in modo tassativo e cioè senza che residui in capo all'ente partecipativo alcun margine discrezionale di apprezzamento. I limiti in questione sono finalizzati alla salvaguardia di interessi pubblici fondamentali e prioritari rispetto al generale interesse alla conoscenza dei documenti amministrativi, in loro presenza la posizione sostanziale riconosciuta al privato assume, infatti, portata recessiva. Per quanto riguarda i limiti facoltativi sono limiti stabiliti discrezionalmente dai soggetti interessati al fine di differire l'accesso ai documenti richiesti sono a quando la conoscenza di essi possa impedire o gravemente ostacolare lo svolgimento dell'azione secondo la natura, gli obiettivi e lo scopo dell'istituzione partecipativa alla produzione di documenti legali. Mentre i limiti tassativi

sono sanciti in modo vincolante dalla legge e comportano l'esclusione della pubblicazione, i limiti facoltativi sono decisi discrezionalmente e producono un semplice differimento dell'accesso.

La norma regolamentare, *in primis* ha cura di precisare che possono essere sottratti alla pubblicazione documenti legali[80], coperti da segreto di stato, dalla cui divulgazione possa derivare una lesione specifica e

[80] Come per esempio categorie di documenti legali inaccessibili per motivi attinenti alla sicurezza, alla difesa nazionale ed alle relazioni internazionali, ossia programmi militari di sviluppo, approvvigionamento e/o supporto comune o di programmi per la collaborazione internazionale di polizia; dichiarazioni di riservatezza e relativi atti istruttori dei documenti archivistici concernenti la politica estera o interna; relazioni, rapporti ed ogni altra documentazione relativa a problemi concernenti le zone di confine ed i gruppi linguistici di minoranza, la cui conoscenza possa pregiudicare la sicurezza, la difesa nazionale o le relazioni internazionali, documentazione relativa ai procedimenti di concessione, acquisto e riacquisto della cittadinanza la cui conoscenza può pregiudicare la sicurezza, la difesa nazionale o le relazioni internazionali, atti concernenti la concessione del nulla osta di segretezza, ove non assoggettati a classifica di segretezza, documentazione relativa ai procedimenti di riconoscimento e revoca dello stato di rifugiato al cui conoscenza può pregiudicare la sicurezza, la difesa nazionale o l relazioni internazionali; relazioni di servizio e altri atti o documenti legali presupposto per l'adozione degli atti o provvedimenti dell'autorità nazionale e delle altre autorità di pubblica sicurezza, nonché degli ufficiali o agenti di pubblica sicurezza, ovvero inerenti all'attività di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica o di prevenzione e repressione della criminalità; documenti attinenti ad informazioni fornite da fonti confidenziali, individuate od anonime, nonché da esposti informali di privati, di organizzazioni di categoria o sindacali; atti e documenti concernenti la sicurezza delle infrastrutture, la protezione e custodia di armi, munizioni, esplosivi e materiali classificati; atti di pianificazione, programmazione, acquisizione gestione e manutenzione, dismissione di infrastrutture ed aree nei limiti in cui detti documenti contengono notizie rilevanti al fine di garantire la sicurezza pubblica nonché la prevenzione e la repressione della criminalità; documenti in materia di ricerca, sviluppo, pianificazione programmazione, acquisizione, gestione e conservazione dei mezzi, delle armi, dei materiali e delle scorte; relazioni tecniche sulle prove d'impiego dei materiali di sperimentazione; documentazione relativa alla descrizione progettuale e funzionale di impianti industriali a rischio limitatamente alle parti la cui conoscenza può agevolare la commissione di atti di sabotaggio, relazioni di servizio, informazioni ed altri documenti inerenti a materiali ad alta tecnologia per le operazioni speciali e per gli interventi speciali; categorie di documenti inaccessibili per motivi di riservatezza di terzi, persone, gruppi ed imprese.

individuata, cioè determinata e riconoscibile alla sicurezza ed alla difesa nazionale, nonché all'esercizio della sovranità nazionale ed alla continuità e alla correttezza delle relazioni internazionali, con particolare riferimento alle ipotesi previste nei tratti internazionali e nazionali e nelle relative leggi di attuazione. Riguardo all'ordine pubblico e alla prevenzione e repressione della criminalità, viene, invece, specificato che la tutela di tali interessi consente di sottrarre all'accesso i documenti legali solo allorquando si riferiscano a struttura, mezzi, dotazioni, personale e azioni strettamente strumentali alla realizzazione di detta tutela. Ne consegue che non è sufficiente per l'istituzione a giustificazione della necessità di sottrarre alla pubblicazione di tali documenti invocando l'esigenza di salvaguardare interessi appena citati, ma è necessario che essa rappresenti adeguatamente la stretta strumentalità dei documenti oggetto della richiesta al soddisfacimento della tutela dei beni medesimi.

L'esigenza di riservatezza è connessa con la necessità di evitare che la conoscenza di documenti riservati possa creare situazioni di vantaggio a favore di alcuni o causare turbamenti dei mercati finanziari. Il segreto di questi settori è giustificato dalla necessità di non rendere conoscibili quelle attività di controllo, ispettive, realizzata quotidianamente il cui scopo non potrebbe venire raggiunto se le informazioni concernenti i tempi e i modi di tali attività fossero divulgate in anticipo.

11. Segretezza dei documenti legali

La segretezza permane non come predicato soggettivo ma come requisito oggettivo dei documenti legali. Il segreto da personale, ossia legato alla particolare qualità di dipendente pubblico e/o internazionale del soggetto che detiene le informazioni, diventa reale, ossia legato direttamente alla consistenza sostanziale delle informazioni e degli interessi ad esse connessi. Ai fini dell'esatta individuazione dei limiti alla pubblicazione di tale specie di documenti XML in internet[81] si deve fare riferimento, a

[81] R. Belhissi, Z. Moudam, N. Chenfour, *JuriX framework for XML modeling of judicial documents: a support system for checking the regularity of judgments*, in *ESTIJ: Engineering science and technology. An international journal*, 2011, pp. 51 ss. A. Benlian,

prescindere dai profili soggettivi, alla natura dell'interesse che potrebbe essere leso dal rilascio delle informazioni ad esso ostative.

La bontà della conclusione sembrava confermarci, sul piano sistematico dall'incongruità di una linea aperturista, che, anche per la sfera delicatissima dei dati sensibili che sempre impongono i documenti legali, in assenza di un netto avallo legislativo, consentisse un accesso indiscriminato nonostante la debolezza dei paletti posti dal legislatore comunitario e nazionale e non quello internazionale. Segnatamente, le ricordate discrasie ingenerate dal carattere estrinseco del controllo circa la necessità dell'acquisizione e dalla notevole invasività pure dell'accesso debole limitato alla visione, sconsigliano, anche alla luce delle spessore internazionale e nazionale del diritto alla *privacy*, una ostensibilità indiscriminata dei dati sensibili. La violazione della riservatezza, in caso di penetrazione anche morbida della sfera intima, non può che essere definitiva e non sanabile, il *vulnus* inferto al diritto di difesa e di informazione con la negazione della visione appare temporaneo e parziale, restando impregiudicata la possibilità per l'interessato di acquisire il documento legale attraverso la stimolazione dei poteri di una normativa ancora in itinere[82].

Infine, la società dell'informazione e della comunicazione non può prescindere dal flusso incessante dei dati, ma pone comunque una questione, quale la tutela degli interessi particolari che lo stesso flusso può ledere, o anche solo minacce di lesione, che non può avere come soluzione mere

T. Hess, *Do process standardization and automation mediate or moderate the performance effects of XML? An empirical analysis in the publishing sector*, cit. T. Berners Lee, J. Hendler, O. Lassila, *The semantic web*, cit..

[82] Secondo l'opinione dei seguenti autori: C. Bodini, *L'innovativo sistema XML,*, cit., pp. 30-32. A. Boer, *Etalex naming conventions and the semantic web., cit.*, pp., 31–36. A. Boer, R. Hoekstra, R. Winkels *LETALex: Legislation in XML*, in *Proceedings of Jurix 2002: Legal knowledge and information system*, 2002, pp. 2-10. A. Boer, R. Hoekstra, T. Winkels, T. van Engers, F. Willaert, *Proposal for a Dutch legal XML standard,* in R. Traunmüller and K. Lenk (a cura di) *Electronic Government* (EGOV 2002), Springer, Berlin – Heidelberg, 2002, pp. 142–149. A. Boer, *Using event descriptions for metadata about legal documents*, in *Electronic proceedings of the workshop on standards for legislative XML*, R. Winkels, E. Francesconi (eds.), 2007, Leiden.

enunciazioni di principio o rimedi svuotati di ogni attualità coercitiva: si è discorso al proposito di tutela procedimentale e non meramente statica, che assista l'individuo in via preventiva, in corso d'opera e, se necessario, in fase patologica, ove i suoi diritti soggettivi risultino variamente violati. Solo il tempo, e l'applicazione dei principi di legge descritti da parte del diritto sovranazionale e nazionale di merito potranno dire se la tutela apprestata risulterà, o meno, efficace rimedio alle ipotesi di una violazione del diritto alla riservatezza informatica[83] e la libera circolazione dei documenti legali a livello globale e nazionale.

[83] W.L. Prosser, *Privacy*, in *California Law Review*, 1960, pp. 383 ss.. A. F. Westin, M. A. Baker, *Databanks in a free society*, New York, 1973, pp. 25-29. N. Savage, C. Edwards, *A guide to the data protection act*, Financial Training, London, 1984. P. M. Schwartz, J. R. Reidenberg, *Data privacy law: a study of United States data protection, Charltottsville*, 1996. P. P. Swire, R. E. Litan, *None of your business: world data flows, electronic commerce, and the European privacy directive*, Brookings Institution Press, Washington D.C., 1998.

LIBERALIZZAZIONI E DIRITTI FONDAMENTALI NELLA DIVERSA PROSPETTIVA DELLE CORTI EUROPEE E NAZIONALI

Lorenzo Delli Priscoli
Magistrato della Corte di Cassazione

Maria Francesca Russo
Avvocato del Foro di Roma

Sommario: 1. CEDU, Carta di Nizza, Costituzione e libertà d'impresa. - 2. Le diverse filosofie della Corte EDU e della Corte di Giustizia. - 3. Le liberalizzazioni dal punto di vista giuridico (razionalizzazione della regolazione) e da quello economico (abbattimento delle barriere). - 4. I diritti fondamentali quale argine contro il pericolo di una *deregulation*. - 5. La liberalizzazione delle professioni intellettuali: le difficoltà di un ragionevole bilanciamento tra i diritti fondamentali e i valori del mercato.

1. CEDU, Carta di Nizza, Costituzione e libertà d'impresa

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea[1] (c.d. Carta di Nizza), al contrario della Convenzione europea dei diritti dell'uomo

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista. Questo studio, pur essendo stato pensato e strutturato nelle sue linee generali da entrambi gli Autori, è stato svolto da Lorenzo Delli Priscoli per quanto riguarda i primi due paragrafi e da Maria Francesca Russo per gli ultimi tre.

[1] Cfr. l'art. 16 (*Libertà d'impresa*): «*È riconosciuta la libertà d'impresa, conformemente al diritto comunitario e alle legislazioni e prassi nazionali*». Nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo quest'ultimo inciso determina la possibilità di una severa e significativa limitazione della libertà d'impresa in nome di una migliore protezione dei diritti fondamentali dell'uomo. Così, ad esempio, riguardo alle incapacità personali connesse allo stato di fallito, con specifico riferimento agli artt. 50 e 143 della legge fallimentare all'epoca vigente, la Corte di Strasburgo (sentenza 23 marzo 2006, Vitiello c. Italia, ric. n. 77962/01),

(CEDU), contempla quale diritto fondamentale la libertà d'impresa. Tale differenza non è casuale, se si considera che la Carta di Nizza è entrata a far parte a pieno titolo del Diritto dell'Unione europea - a differenza della CEDU[2] - e il diritto dell'Unione europea è tuttora saldamente legato alle sue origini, ossia alla protezione dei diritti della concorrenza e del mercato e delle connesse tradizionali libertà di circolazione delle merci, dei servizi, delle persone e dei capitali. Ciò naturalmente non deve far dimenticare che l'Unione europea ha di recente ampliato il suo ambito di competenze alla protezione dei diritti fondamentali della persona umana, ma questi sono pur sempre tutelati e disciplinati tenendo come punto di riferimento una persona che si muove su un mercato, ossia nell'ambito dell'esercizio delle sue libertà economiche[3].

La CEDU e la conseguente giurisprudenza della Corte EDU invece sono nate e si sono sviluppate nell'ottica di una tutela dell'essere umano a

---

ha ritenuto le disposizioni della legge fallimentare lesive dei diritti della persona, perché incidenti sulla possibilità di sviluppare le relazioni col mondo esteriore e foriere, quindi, di un'ingerenza «*non necessaria in una società democratica*». La Corte di Strasburgo ha affermato, in particolare, che «*a causa della natura automatica dell'iscrizione del nome del fallito nel registro e dell'assenza di una valutazione e di un controllo giurisdizionali sull'applicazione delle incapacità discendenti dalla suddetta iscrizione e del lasso di tempo previsto per ottenere la riabilitazione, l'ingerenza prevista dall'art. 50 della l. fall. nel diritto al rispetto della vita privata dei ricorrenti non è necessaria in una società democratica, ai sensi dell'art. 8, par. 2, della Convenzione*».

[2] La CEDU, pur essendo richiamata dall'art. 6, par. 2, del Trattato sull'Unione europea, non ha lo stesso valore del diritto dell'Unione europea perché, come è noto, pur a seguito delle sentenze nn. 348 e 349 del 2007, più volte confermate dalla Corte costituzionale (cfr. da ultimo la sentenza n. 238 del 2014), si colloca – nella "gerarchia delle fonti" – a metà strada tra gli atti aventi forza di legge e le leggi costituzionali, mentre il diritto dell'Unione europea, a partire dalla sentenza n. 170 del 1984, si colloca addirittura sopra le leggi costituzionali, con il solo limite dei diritti fondamentali.

[3] Tale strumentalità dei diritti fondamentali ai diritti del mercato si coglie fin dal preambolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ove infatti si legge che l'Unione europea «*cerca di promuovere uno sviluppo equilibrato e sostenibile e assicura la libera circolazione delle persone, dei beni, dei servizi e dei capitali nonché la libertà di stabilimento. A tal fine è necessario, rendendoli più visibili in una Carta, rafforzare la tutela dei diritti fondamentali alla luce dell'evoluzione della società, del progresso sociale e degli sviluppi scientifici e tecnologici*».

prescindere dal suo agire economico e non si pongono tanto problemi di bilanciamento dei diritti fondamentali con altri valori quanto della violazione o meno dei diritti fondamentali stessi.

E' innegabile però che la sempre più frequente e stretta connessione tra valori del mercato e diritti fondamentali[4] – lo si vedrà proprio con l'esempio delle liberalizzazioni - rende sempre più ineludibile il problema di un bilanciamento fra gli stessi.

Venendo alla libertà d'impresa nella nostra Costituzione, occorre necessariamente partire dall'art. 41 Cost. (ove pure la libertà d'impresa non è espressamente citata), che è il frutto dell'accordo («compromesso» è la parola che usa Togliatti)[5] tra le tre anime presenti in sede di Assemblea Costituente, quella liberale (si pensi a Luigi Einaudi), di cui è espressione il co. 1 (libertà d'iniziativa economica), quella cattolica (si pensi a Alcìde De Gasperi), di cui è espressione il co. 2 (l'utilità sociale e i c.d. limiti "negativi" alla libertà d'iniziativa economica), quella comunista/socialista (si pensi a Palmiro Togliatti) di cui è espressione il co. 3 (c.d. limiti "positivi" alla libertà d'iniziativa economica).

---

[4] Non può infatti ad esempio distinguersi tra informazione diretta a tutelare la salute (ingredienti del prodotto) e informazione relativa ai prezzi, in quanto l'etichetta è unitaria e l'ingrediente migliore determina da un lato meno problemi per la salute ma dall'altro determina anche un prezzo più elevato.

[5] Cfr. M. Ramajoli, *La regolazione amministrativa dell'economia e la pianificazione economica nell'interpretazione dell'art. 41 della Costituzione*, in *Dir. amm*., 2008, p. 121, Autrice secondo la quale l'art. 41 Cost. è scaturito da una situazione politica di compromesso e si ispira a due principi tra loro contrapposti e tendenzialmente inconciliabili: il principio della libertà economica privata, che si richiama alle tradizioni individualiste del costituzionalismo liberale, e il principio dell'intervento pubblico nell'economia privata, in cui confluiscono le istanze solidaristiche ed egalitarie di cui si fecero portatori il pensiero sociale cattolico e quello marxista; analogamente F. Macioce, *Le liberalizzazioni tra libertà e responsabilità*, in *Contr. impr*., 2012, p. 989, il quale aggiunge che «*le liberalizzazioni costituiscono l'occasione per bonificare i mercati da ogni forma di protezionismo e di privilegio e riconsegnare all'individuo nuove opportunità di ingresso nei mercati, reali forme di competizione civile e sicure garanzie per una allocazione virtuosa dei beni e dei meriti personali: una allocazione non distorta che non può non transitare attraverso i percorsi liberali di una uguaglianza sostanziale*».

La scelta dei Costituenti è stata nel senso di considerare l'iniziativa economica come libera[6], ma, al contrario di molte libertà civili essa non è qualificata come inviolabile (si vedano invece gli artt. 13, 14, 15 Cost., in tema rispettivamente di libertà personale, domicilio, corrispondenza); sono inoltre apprestati vincoli assai più rigidi e penetranti (cfr. co 2 e 3 dell'art. 41 Cost.) di quelli previsti per le libertà civili; infine la Corte costituzionale non ha mai qualificato l'iniziativa economica come diritto fondamentale. Questi dati hanno fornito la base giuridica di quelle ricostruzioni che hanno assegnato alla predetta libertà uno status di libertà "dimidiata", di un rango diverso ed inferiore rispetto alle libertà civili, non configurabile come diritto fondamentale.

In effetti, fin dall'inizio, l'art. 41 Cost., soprattutto per quanto riguarda il limite dell'"utilità sociale" ha ricevuto numerose critiche, per la sua formulazione pericolosamente generica, troppo ampia, indeterminata e indeterminabile.

2. Le diverse filosofie della Corte EDU e della Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia dell'Unione europea (Corte GUE) da un lato, tradizionalmente deputata alla tutela del mercato, e Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) e Corti Supreme nazionali dall'altro, più propense ad avere particolare cura del rispetto dei diritti fondamentali, hanno tuttavia senz'altro avuto negli ultimi anni un forte processo di "avvicinamento".

Per quanto riguarda infatti la Corte GUE, con l'approvazione del Trattato di Lisbona, avvenuta il 1° dicembre 2009, il nuovo art. 6 del Trattato sull'Unione europea afferma che « *L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea* [c.d. Carta di Nizza] *che ha lo stesso valore giuridico dei Trattati*» e quindi

[6] Sono rare le Costituzioni ottocentesche che contengono un'espressa tutela dell'iniziativa economica privata distinta e autonoma rispetto a quella prevista per la proprietà, prevalendo il modello tradizionale dell'indistinzione o del riconoscimento implicito della libertà economica nella proclamazione del diritto di proprietà: cfr. R. Niro, *Commento all'art. 41 Cost.*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Comm. alla Costituzione*, Torino, 2006, p. 847.

i diritti fondamentali entrano a pieno titolo a far parte dei valori che la CGUE è tenuta a far rispettare.

Tuttavia non può dimenticarsi che i diritti fondamentali erano stati in precedenza trascurati (per non dire "dimenticati") dall'Unione europea che, quando era ancora semplicemente "Comunità economica europea", rivolgeva i suoi sforzi esclusivamente nella direzione di una integrazione economica, trascurando altri aspetti, quali da un lato un tentativo di creare una reale unione politica e dall'altro uno sforzo di imporre a tutti gli Stati membri il rispetto dei diritti fondamentali.

Solo di recente si è acquisita pienamente la consapevolezza che una Unione dell'Europa effettiva si può realizzare esclusivamente attraverso una integrazione e una cooperazione in tutti i campi, ivi compresi i diritti fondamentali, e ciò tra l'altro anche al fine di realizzare una più soddisfacente integrazione economica. Appare infatti chiaro solo da poco il definitivo superamento della concezione iniziale dell'Unione europea, attenta solo ad una integrazione economica e a far valere il principio di libera circolazione delle persone, delle merci, dei sevizi e dei capitali.

Per quanto riguarda invece Cassazione e Corte costituzionale, esse hanno negli ultimi anni finalmente pienamente metabolizzato e fatti propri i valori della concorrenza e del mercato (si pensi all'introduzione solo nel 1990 (legge n. 287) di una disciplina *antitrust* nazionale, dell'inserimento per la prima volta nella Costituzione - all'art. 117, co. 2, Cost. - della parola "concorrenza" a seguito della riforma del titolo V nel 2001; alla sentenza della Cassazione a sezioni unite n. 2207 del 2005 che ha per la prima volta riconosciuto al consumatore il diritto al risarcimento del danno da condotta anticoncorrenziale; alle numerose sentenze della Corte costituzionale – da ultimo la n. 178 del 2014 – che hanno ricondotto le misure legislative di liberalizzazione delle attività economiche (comprese le professioni intellettuali) alla materia «tutela della concorrenza».

D'altro canto, le nostre Corti nazionali e la CEDU hanno sempre avuto ben viva e presente la tutela dei diritti fondamentali - anche se essa ha sicuramente avuto negli ultimi tempi un forte impulso (ad opera della Corte costituzionale e anche proprio della Corte EDU, considerando che la CEDU e la relativa giurisprudenza hanno avuto una "promozione" nella gerarchia

delle fonti a partire dalle sentenze nn. 348 e 349 del 2007 della Consulta) - perché tale tutela è profondamente radicata nella nostra Costituzione, che nasce *in primis* a tutela dei diritti inviolabili dell'uomo (art. 2) a seguito degli orrori della seconda guerra mondiale, delle leggi razziali, dei campi di sterminio, e dunque proprio come reazione alla violazione sistematica dei diritti fondamentali che avvenne in quel periodo e alla conseguente completa degradazione e annullamento della dignità della persona umana[7]. Parimenti, ormai da tempo acquisita alla nostra cultura giuridica è la c.d. teoria dei controlimiti, che risale alla sentenza della Consulta n. 170 del 1984, innumerevoli volte citata e confermata in seguito dalle nostre Corti nazionali e che pone al vertice del nostro ordinamento i diritti fondamentali, i quali prevalgono anche sul diritto dell'Unione europea (anche se magari tale prevalenza – per ragioni di "galateo internazionale": cfr. sentenza n. 238 del 2014, secondo cui occorre tenere conto della prospettiva di realizzazione dell'obiettivo del mantenimento di buoni rapporti internazionali, ispirati ai principi di pace e giustizia, in vista dei quali l'Italia consente a limitazioni di sovranità: art. 11 Cost. – non viene completamente esplicitata nelle motivazioni, come nel caso della c.d. sentenza Alitalia n. 270 del 2010, la quale, nel sancire la prevalenza del diritto fondamentale al lavoro sulle norme in tema di concorrenza non solo nazionali ma anche dell'Unione europea - che avrebbero impedito la fusione tra Alitalia e Air One, in quanto tale fusione integrava a tutti gli effetti una concentrazione anticoncorrenziale - non ha dichiarato l'incostituzionalità di alcuna norma europea). Tale principio è stato ribadito da ultimo dalla sentenza n. 238 del 2014, cit., secondo la quale i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e i diritti inalienabili della persona costituiscono un limite all'ingresso delle norme internazionali generalmente riconosciute alle quali l'ordinamento giuridico italiano si conforma secondo l'art. 10 primo comma della Costituzione ed operano quali "controlimiti" all'ingresso delle norme dell'Unione europea.

[7] Mentre la Costituzione è del 1948, la CEDU è un trattato internazionale redatto dal Consiglio d'Europa firmato a Roma il 4 novembre 1950 e ratificato dall'Italia con legge 4 agosto 1955, n. 848.

Non può pertanto dimenticarsi che Corte GUE da un lato e Corte EDU e le nostre Corti nazionali dall'altro, nascendo con funzioni e finalità profondamente distinte, tendono tuttora a muoversi secondo prospettive diverse, in ragione della loro storia, tradizione e formazione culturale, per certi versi opposta.

Nelle nostre Corti nazionali e nella Corte EDU è infatti ancora saldamente al centro delle tutele l'uomo, la persona umana, mentre nella filosofia della Corte GUE riveste tuttora posizione preminente il corretto funzionamento del mercato, anche se nella raggiunta consapevolezza che esso altro non è che un luogo ove agiscono persone umane.

Il rapporto tra tutela della concorrenza e dei diritti fondamentali e la diversità "culturale" tra Corte GUE da un lato e Corte EDU e Corti nazionali dall'altro non sempre tuttavia costituiscono un problema, e anzi talvolta hanno permesso una reciproca e proficua crescita nei rispettivi ambiti di tutela. Così, ad esempio, in un caso riguardante specificamente l'Italia, la Corte GUE ha evidenziato lo stretto collegamento tra il corretto funzionamento del mercato e dei meccanismi concorrenziali da un lato e la possibilità per i cittadini di usufruire di libertà fondamentali quali quella al pluralismo dell'informazione dall'altro (Corte GUE, 31 gennaio 2008, causa C-380/05). Si è in particolare affermato che il principio della libera prestazione di servizi è leso da un sistema, come quello italiano, che non consente al titolare di una concessione televisiva di trasmettere e quindi di prestare un servizio a causa della mancata assegnazione delle frequenze da parte delle autorità amministrative nazionali. Conclude la Corte GUE sostenendo che un sistema che limita il numero degli operatori presenti sul mercato e consolida la posizione degli operatori già attivi nel settore delle trasmissioni televisive, senza applicare criteri obiettivi, trasparenti, non discriminatori e proporzionati per la concessione delle autorizzazioni, è un ostacolo alla libera prestazione dei servizi. Coerentemente la Corte costituzionale, con la sentenza n. 206 del 2009, ha evidenziato che principio fondamentale del sistema radiotelevisivo è il pluralismo dei mezzi di comunicazione radiotelevisiva, l'apertura alle diverse opinioni, riconducibili all'art. 21 Cost. Una sentenza della Cassazione su un tema apparentemente banale mostra poi ancora una volta la stretta connessione tra diritti

fondamentali della persona e diritti economici e il reciproco vantaggio che si può trarre da una tutela congiunta dei due aspetti: ha stabilito la Suprema Corte (sentenza n. 14602 del 2007) che ai fini dello svolgimento dell'attività di propaganda a scopi commerciali in locali nei quali il consumatore si trovi temporaneamente per ragioni di studio, cura o svago, l'incaricato può accedere a tali luoghi ma è necessario che sia munito del prescritto tesserino di riconoscimento, ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 114 del 1998. In mancanza, dell'illecito rispondono tanto l'impresa per conto della quale l'incaricato agisce quanto quest'ultimo. La vendita porta a porta mostra come sia un tutt'uno il diritto economico a non fare scelte di acquisto non adeguatamente ponderate e il diritto alla propria *privacy*, a non essere disturbati.

Le regole a tutela del mercato e quelle poste a presidio dei diritti fondamentali dunque spesso coincidono, si intersecano di continuo e talvolta riescono a coesistere pacificamente; non si tratta dunque di due compartimenti stagni, di due dimensioni separate e incomunicabili. L'esistenza del mercato è compatibile con i diritti fondamentali, così come il consumatore è nello stesso momento una persona. In effetti la Costituzione italiana mette sì al vertice del sistema l'essere umano, ma inteso non come entità scissa dalla concretezza e storicità delle sue condizioni di vita, bensì colta e compresa nel suo radicamento sociale, nella pluralità e varietà dei suoi bisogni e interessi, nella molteplicità e varietà delle sue manifestazioni attive fra le quali il mercato ricopre un ruolo ed un'importanza fondamentale, tanto da potersi considerare una di quelle «formazioni sociali» in cui, secondo l'art. 2 Cost., si svolge la personalità dell'uomo.

3. Le liberalizzazioni dal punto di vista giuridico (razionalizzazione della regolazione) e da quello economico (abbattimento delle barriere)

La sentenza n. 200 del 2012 della Corte costituzionale, confermata dalla sentenza n. 178 del 2014, ha affermato che «*la liberalizzazione, intesa come razionalizzazione della regolazione, costituisce uno degli strumenti di promozione della concorrenza capace di produrre effetti virtuosi per il circuito economico. Una politica di "ri-regolazione" tende ad aumentare il*

livello di concorrenzialità dei mercati e permette ad un maggior numero di operatori economici di competere, valorizzando le proprie risorse e competenze. D'altra parte, l'efficienza e la competitività del sistema economico risentono della qualità della regolazione, la quale condiziona l'agire degli operatori sul mercato: una regolazione delle attività economiche ingiustificatamente intrusiva – cioè non necessaria e sproporzionata rispetto alla tutela di beni costituzionalmente protetti – genera inutili ostacoli alle dinamiche economiche, a detrimento degli interessi degli operatori economici, dei consumatori e degli stessi lavoratori e, dunque, in definitiva reca danno alla stessa utilità sociale. L'eliminazione degli inutili oneri regolamentari, mantenendo però quelli necessari alla tutela di superiori beni costituzionali, è funzionale alla tutela della concorrenza e rientra a questo titolo nelle competenze del legislatore statale».

Da un punto di vista economico invece, il termine «liberalizzazione» ha un significato più limitato rispetto alla possibilità di svolgere attività economiche prima non accessibili a causa dell'esistenza di "barriere all'entrata" sul corrispondente mercato. Per barriera all'entrata su di un determinato mercato - cercando di offrirne una definizione, cosa tutt'altro che semplice - può intendersi infatti qualsiasi ostacolo, non solo di carattere amministrativo (ad esempio la necessità di chiedere una autorizzazione per il cui rilascio è necessario un lungo arco di tempo: ed è questo soltanto il campo di intervento in senso proprio delle liberalizzazioni), ma anche di carattere economico (ad esempio gli alti costi per acquistare i macchinari necessari per iniziare la nuova attività) o tecnico (in quanto ad esempio la produzione di quel bene richiede dei tecnici estremamente specializzati in un determinato settore e quindi non facilmente reperibili), che impedisca o renda significativamente più difficoltoso alle altre imprese l'ingresso sul mercato su cui agisca l'impresa che della barriera stessa usufruisce, oppure qualsiasi fattore (la qualità del prodotto, un marchio celebre, un brevetto, il *know-how*) che, pur non ostacolando l'ingresso di altre imprese sul mercato, sia in grado di differenziare in maniera rilevante il prodotto dell'impresa che disponga della barriera (tanto da attribuire all'impresa una posizione che si avvicina al monopolio). In altre parole, per barriera può intendersi qualsiasi

ostacolo che impedisca o renda significativamente più difficoltosa la produzione o la vendita di beni merceologicamente simili a quelli dell'impresa protetta dalla barriera o la vendita di beni negli stessi luoghi nei quali agisce l'impresa che gode della barriera, la quale dunque ha la possibilità di usufruire di una determinata zona, geograficamente e/o merceologicamente delimitata in maniera più o meno netta dalla barriera, entro cui il gioco della concorrenza non esiste oppure è fortemente limitato. In questa zona l'impresa che goda di una barriera all'entrata potrà svolgere efficacemente un'azione restrittiva della concorrenza, riuscendo a conseguire sovrapprofitti di carattere monopolistico; fuori di questa zona si ristabiliscono invece le condizioni di concorrenza e ogni comportamento, pure astrattamente anticoncorrenziale risulterà essere del tutto improduttivo. La barriera all'entrata trova semmai una corrispondenza in campo giuridico nella posizione dominante di cui all'art. 3 della legge n. 287 del 1990, che vieta l'abuso della posizione dominante detenuta da una o più imprese sul mercato, mediante ad esempio l'imposizione di prezzi irragionevolmente alti. La posizione dominante può essere definita come una situazione che, pur non coincidendo necessariamente con il monopolio, ad esso si avvicina, in modo da consentire a chi la detiene di tenere un comportamento significativamente indipendente nei confronti delle imprese concorrenti e dei consumatori[8]: non è dunque necessario che un'impresa abbia eliminato ogni possibilità di concorrenza. In altre parole la posizione dominante è quella situazione che permette all'impresa o alle imprese che la detengano di abusarne, provocando così una limitazione della concorrenza all'interno del mercato in cui operino.

Liberalizzare significa dunque abbattere le barriere amministrative che impediscono alle imprese di entrare sul mercato sul quale agiscono una o più imprese che della "non liberalizzazione" approfittano: esse infatti godono di una posizione dominante, che perderanno con l'avvenuta liberalizzazione. Il

[8] Cfr. Corte GUE 14 febbraio 1978, C- 27/76: la posizione dominante «*corrisponde ad una situazione di potenza economica grazie alla quale l'impresa che la detiene è in grado di ostacolare la persistenza di una concorrenza effettiva sul mercato rilevante e di tenere comportamenti alquanto indipendenti nei confronti dei concorrenti, dei clienti e, in ultima analisi, dei consumatori*».

concetto di posizione dominante è a sua volta decisivo nelle leggi poste a tutela della concorrenza: per stabilire se un qualunque comportamento posto in essere da una o più imprese possa definirsi abusivo e assumere così giuridica rilevanza ai sensi della legge n. 287 del 1990 (c.d. legge *antitrust*) e del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, è sempre condizione necessaria la verifica dell'esistenza di una posizione dominante, la quale, come detto, dipende dal possesso, in capo all'impresa o alle imprese, di una barriera - posta a protezione del mercato in cui esse agiscono - che le difenda dagli "attacchi" delle imprese potenzialmente concorrenti. Si tratta di un procedimento complesso perché vi è innanzitutto un provvedimento legislativo che elimina la barriera o le barriere; il più delle volte inoltre trasforma il vecchio monopolista (o, ma più raramente, i vecchi oligopolisti) da ente pubblico o da azienda pubblica in società per azioni: da qui la possibilità per le imprese private di entrare nel relativo mercato e la possibilità per i privati di acquistare le azioni della novella società. È per questo che il processo di liberalizzazione è strettamente legato al processo di privatizzazione; con il termine «regolazione» si intende invece ogni specie di ingerenza pubblica nell'economia.

Quelli che la Corte costituzionale chiama "inutili oneri regolamentari" consistono dunque nella necessità di autorizzazioni e licenze preventive rispetto all'inizio dell'attività e coincidono con quelle che, dal punto di vista degli economisti, abbiamo definito "barriere amministrative all'entrata sul mercato" (peraltro oramai questa espressione è da tempo utilizzata anche nel linguaggio giuridico: cfr. ad esempio Corte cost. n. 274 del 2012) e che invece, da un punto di vista della legge *antitrust*, possono tradursi - qualora la loro presenza impedisca il regolare dispiegarsi della concorrenza sull'intero territorio nazionale o in una sua parte significativa - in una posizione dominante. Spesso tali autorizzazioni o licenze, anziché essere abrogate *tout court*, possono essere sostituite da controlli successivi o da autocertificazioni, in modo comunque da permettere subito al privato l'inizio dell'attività.

Sempre nella sentenza n. 200 del 2012, afferma ancora la Corte costituzionale che con la normativa censurata il legislatore ha inteso stabilire alcuni principi in materia economica orientati allo sviluppo della

concorrenza, mantenendosi all'interno della cornice delineata dai principi costituzionali. Così, dopo l'affermazione di principio secondo cui in ambito economico «è permesso tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge», segue l'indicazione che il legislatore statale o regionale può e deve mantenere forme di regolazione dell'attività economica volte a garantire, tra l'altro – oltre che il rispetto degli obblighi internazionali e comunitari e la piena osservanza dei principi costituzionali legati alla tutela della salute, dell'ambiente, del patrimonio culturale e della finanza pubblica – in particolare la tutela della sicurezza, della libertà, della dignità umana, a presidio dell'utilità sociale di ogni attività economica, come l'art. 41 Cost. richiede. La disposizione impugnata afferma il principio generale della liberalizzazione delle attività economiche, richiedendo che eventuali restrizioni e limitazioni alla libera iniziativa economica debbano trovare puntuale giustificazione in interessi di rango costituzionale. Complessivamente considerata, essa non rivela elementi di incoerenza con il quadro costituzionale, in quanto il principio della liberalizzazione prelude a una razionalizzazione della regolazione, che elimini, da un lato, gli ostacoli al libero esercizio dell'attività economica che si rivelino inutili o sproporzionati e, dall'altro, mantenga le normative necessarie a garantire che le dinamiche economiche non si svolgano in contrasto con l'utilità sociale[9].

La sentenza si inserisce dunque in maniera perfettamente coerente nella lettura data dalla Corte costituzionale all'art. 41 Cost.: il bilanciamento di valori tra utilità sociale e iniziativa economica privata va effettuato solo nel caso in cui esistano effettivamente delle ragioni di utilità sociale (ossia come detto valori del rango di lavoro, salute, ambiente: cfr. la sentenza della Corte costituzionale n. 56 del 2015, secondo cui «*non è configurabile una lesione della libertà d'iniziativa economica allorché l'apposizione di limiti di ordine generale al suo esercizio corrisponda all'utilità sociale, oltre, ovviamente, alla protezione di valori primari attinenti alla persona umana, ai sensi dell'art. 41, secondo comma, Cost., purché, per un verso, l'individuazione dell'utilità sociale non appaia arbitraria e, per altro verso,*

[9] Concetti analoghi sono espressi nelle sentenze n. 38 del 2013, in tema di liberalizzazione degli orari di apertura dei negozi, e n. 41 del 2013, a proposito della liberalizzazione del settore dei trasporti e dell'istituzione della relativa autorità.

gli interventi del legislatore non la perseguano mediante misure palesemente incongrue») che si contrappongano al diritto di iniziativa economica, perché altrimenti vale il principio secondo il quale quest'ultimo diritto non incontra limitazioni di sorta. Le liberalizzazioni pertanto, costituendo a pieno titolo uno strumento fondamentale per garantire l'effettivo svolgimento di questo diritto, non possono incontrare limiti diversi da quelli costituiti dall'utilità sociale.

La Corte costituzionale con la già citata sentenza n. 200 del 2012, la quale da un lato ha dichiarato legittimo il co. 1 dell'art. 3 del d.l. n. 138 del 2011 – che sancisce il principio secondo cui l'iniziativa e l'attività economica privata sono libere ed è permesso tutto ciò che non è espressamente vietato dalla legge – perché tale principio è perfettamente coerente con l'art. 41 Cost. unitariamente considerato, ma dall'altro ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del successivo co. 3, il quale disponeva l'automatica «soppressione» di tutte le normative incompatibili con il principio della liberalizzazione delle attività economiche di cui al citato co. 1. La soppressione generalizzata delle normative statali in contrasto con il principio di cui sopra è apparsa infatti alla Consulta eccessivamente indeterminata, incompatibile con un principio così ampio e generale, risultando così tale soppressione irragionevole perché impraticabile in concreto, in quanto avrebbe posto l'interprete e gli operatori economici in una condizione di obiettiva incertezza, che anziché favorire la tutela della concorrenza, avrebbe finito per ostacolarla. Con il risultato che ad oggi – a fronte ad una affermazione di principio che è del tutto inutile perché meramente ripetitiva rispetto ad una corretta lettura dell'art. 41 Cost. – non vi sono stati, se non in minima parte dei provvedimenti legislativi – spesso oltretutto improvvisati e generici e che invece avrebbero richiesto una delicata opera di bilanciamento e contemperamento fra i vari interessi in gioco e quindi uno studio caso per caso della compatibilità di ogni singola norma vigente con i principi di cui all'art. 41 Cost. - che abbiano contribuito a sfoltire le tante leggi che oggi sono di ostacolo ad una piena ed effettiva attuazione dell'art. 41 Cost.

Rispetto alla definizione "giuridica" di liberalizzazioni, quella "economica" da essa si distingue per la circostanza di non tener conto di

eventuali interessi concorrenti con quello all'abbattimento indiscriminato delle barriere, quali l'interesse alla tutela dei diritti fondamentali. Pertanto, la barriera all'entrata costituita da un ostacolo di ordine amministrativo può, nella prospettiva giuridica delle liberalizzazioni, costituire o un imprescindibile presidio dei diritti fondamentali (si pensi ad es. all'obbligo di seguire un corso di igiene e conservazione dei cibi per poter aprire un esercizio commerciale) oppure un inutile onere burocratico (si pensi ad es. alla possibilità per un maestro di sci di essere iscritto ad un solo albo provinciale dei maestri). La prospettiva economica dunque considera le liberalizzazioni come semplice deregulation, ossia come abbattimento puro e semplice di tutte le barriere, la prospettiva giuridica invece distingue tra barriera e barriera, valutandone alcune come positive ed altre come negative.

La strada da percorrere verso un effettivo abbattimento di tutte le barriere "negative" all'accesso al mercato è dunque ancora lunga, e forse è soltanto iniziata; non può però negarsi che si assiste oggi da un lato ad una valorizzazione del co. 1 dell'art. 41 Cost. per quanto riguarda la necessità di effettuare le liberalizzazioni e di sciogliere le imprese dai lacci burocratici e amministrativi, lacci che il più delle volte nulla hanno a che fare con i valori tutelati dal co. 2 dell'art. 41, e dall'altro, e non contraddittoriamente, ad una esaltazione anche del co. 2 dell'art. 41 Cost., in qualità di concetto valvola in grado di dare voce ai diritti fondamentali che si contrappongono all'iniziativa economica privata. Ma soprattutto quello che oggi più viene valorizzato è l'esigenza che queste diverse istanze debbano trovare una loro composizione equilibrata, un armonico contemperamento, allo scopo di porre in essere un bilanciamento ragionevole e solidale fra i vari interessi in gioco, in coerenza con quell'economia sociale di mercato individuata dall'art. 3, co. 3, del Trattato sull'Unione europea del 7 febbraio 1992 (secondo cui l'Unione europea si basa «su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva»), con il vincolo dell'intangibilità del nucleo essenziale dei diritti fondamentali, sempre più minacciati dalla ormai endemica carenza di risorse che possono essere destinate alla tutela di valori quali il lavoro, l'ambiente, la salute, sintetizzati nella formula «utilità sociale».

Dalla lettura congiunta degli artt. 41 e 43 Cost. si evince che la libertà di iniziativa economica coesiste con la possibilità di riservare ai pubblici poteri taluni ambiti di attività economica: infatti, la libertà di iniziativa economica, garantita dall'art. 41, sussiste negli ambiti nei quali non opera la riserva pubblica, ammessa dall'art. 43: le attività economiche sono normalmente aperte alla libera iniziativa, mentre la riserva pubblica dà origine ad un regime speciale, che richiede una base legale e una specifica giustificazione.

Il regime di pubblico servizio è informato da criteri che non attengono al buon andamento del mercato, giacché risponde piuttosto ad esigenze che non potrebbero essere soddisfatte dal libero mercato. La riserva di attività nei confronti dei poteri pubblici può dirsi costituzionalmente legittima solo ove involga servizi pubblici essenziali, ossia volti al soddisfacimento di bisogni essenziali per la collettività, per lo più a fronte di un corrispettivo che, normalmente, non corrisponde a quello che sarebbe chiesto dal mercato. Inoltre, per effetto dell'influenza del diritto europeo sul nostro ordinamento interno, si è affermata l'idea che il ruolo dello Stato deve essere quello del regolatore (non già dell'imprenditore) che si limita a identificare deficienze del sistema e provvede a colmarle.

Le norme che hanno disposto alcune liberalizzazioni hanno avuto ad oggetto soprattutto imprese che gestiscono servizi di interesse economico generale (si è visto ad esempio il caso del gas). Tali norme sono pertanto dirette a conciliare da un lato la necessità (connotata da forti implicazioni pubblicistiche: si pensi soltanto all'utilità sociale) di assicurare comunque a tutti la prestazione di servizi ritenuti essenziali, anche in ipotesi in cui ciò non sia conveniente per l'impresa in termini di economicità[10] (si pensi ad esempio al servizio telefonico in alcune aree montuose particolarmente accidentate, al servizio di traghetto nei mesi invernali verso isole a forte vocazione turistica estiva e in genere ai trasporti e al ruolo regolatore e di

[10] Si tratta del c.d. servizio universale, introdotto ed è disciplinato dal D.P.R. n. 318/1997, che comporta degli oneri a carico di un gestore pubblico o privato di un servizio di pubblica utilità al fine di garantire uno standard minimo predefinito di qualità di servizi, per i quali non sia possibile l'equilibrio economico, ma che si ritiene tuttavia necessario di garantire alla collettività, nel caso anche con meccanismi di compensazione finanziaria pubblica.

controllo delle varie Authorities di settore) e dall'altro lato il rispetto, per quanto possibile, delle norme a tutela della concorrenza per quanto riguarda l'accesso al mercato in questione sia di potenziali imprese concorrenti (esiste cioè realmente la necessità di mantenere un regime di monopolio legale - come si riteneva ad esempio nel 1942 al momento dell'emanazione del codice civile - per le ferrovie?) sia dei consumatori (l'impresa che agisca in condizioni di monopolio legale non deve negare l'erogazione del servizio o prestarlo a condizioni particolarmente onerose). Da ultimo, la sentenza n. 30 del 2016 della Corte costituzionale ha chiarito che l'eventuale esigenza di contemperare la liberalizzazione del commercio con quelle di una maggiore tutela della salute, del lavoro, dell'ambiente e dei beni culturali deve essere intesa sempre in senso sistemico, complessivo e non frazionato (sentenze n. 85 del 2013 e n. 264 del 2012), all'esito di un bilanciamento che deve compiere il soggetto competente nelle materie implicate, le quali nella specie afferiscono ad ambiti di competenza statale, tenendo conto che la tutela della concorrenza, attesa la sua natura trasversale, assume carattere prevalente e funge, quindi, da limite alla disciplina che le Regioni possono dettare in forza della competenza in materia di commercio (sentenze n. 38 del 2013 e n. 299 del 2012) o in altre materie (sentenza n. 165 del 2014). In altre parole, la tutela della concorrenza si attua anche attraverso la previsione e la correlata disciplina delle ipotesi in cui viene eccezionalmente consentito di apporre dei limiti all'esigenza di tendenziale massima liberalizzazione delle attività economiche (sentenza n. 49 del 2014). In questo contesto, gli artt. 1 e 4 della legge n. 218 del 2003 in materia di servizi di trasporto pubblico devono essere intesi nel senso che, essendosi assunto il legislatore statale il compito di conciliare la libertà di iniziativa economica con l'esigenza di sicurezza dei viaggiatori (art. 1), le regioni sono abilitate a regolare gli oggetti indicati dalla stessa legge statale (art. 4) e, in generale, la gestione del servizio (sentenze n. 30 del 1998 e n. 135 del 1997), ma non possono introdurre, a carico delle imprese di trasporto aventi sede nel territorio regionale, limiti che, lungi dal rispettare i «criteri di tutela della libertà di concorrenza» fissati nella legge statale (art. 4, comma 1), penalizzerebbero gli operatori "interni", data l'assenza di delimitazioni territoriali delle autorizzazioni rilasciate nelle altre regioni (art. 5, comma 3). Restringendo

la libertà di esercizio dell'attività di noleggio bus con conducente – con l'imposizione del divieto di incremento del parco mezzi con autobus usati – la norma regionale oggetto della citata sentenza non solo comporta maggiori oneri in capo alle imprese di trasporto aventi sede in Piemonte rispetto a quelle situate in altre regioni, ma è altresì idonea a produrre l'effetto (nel caso in cui l'impresa non abbia le maggiori risorse necessarie per comprare un autobus nuovo) di impedire irragionevolmente l'espansione dell'attività delle imprese stesse e, dunque, di limitare la concorrenza e con essa le possibilità di scelta da parte dei committenti (sentenze n. 47 del 2015 e n. 97 del 2014). La previsione censurata eccede, dunque, i limiti entro i quali il legislatore regionale può disciplinare la materia, di sua competenza residuale, del trasporto pubblico locale, dato che fra tali limiti vi è quello del rispetto del bilanciamento operato dal legislatore statale nella materia trasversale e prevalente, ad esso affidata in via esclusiva, della «tutela della concorrenza».

Vengono dunque in considerazione, oltre ai già citati artt. 41 e 43 Cost., gli artt. 2 e 3 Cost. (solidarietà economica e sociale e principio di uguaglianza in senso sostanziale) gli artt. 2597 e 1679 c.c., l'art. 8 della l. n. 287 del 1990 e gli artt. 106 e 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Afferma in particolare l'art. 2597 c.c. che chi esercita un'impresa in condizioni di monopolio legale ha l'obbligo di contrattare con chiunque richieda le prestazioni che formano oggetto dell'impresa osservando parità di trattamento. Sottolinea altresì Alpa che nella Relazione al Re del Libro V del codice civile (n. 238), a proposito dell'art. 2597 c.c., che sancisce l'obbligo da parte di tutte le imprese che si trovino in condizioni di monopolio legale di contrattare con chiunque, si afferma la parità di trattamento, aggiungendosi che un tale principio si impone a difesa del consumatore come necessario temperamento della soppressione della concorrenza, tenuto conto che il regime di monopolio legale va estendendosi molto al di là di quei particolari settori (come i trasporti ferroviari) nei quali tradizionalmente si soleva considerare tale fenomeno. Secondo la Corte costituzionale tale norma va altresì interpretata alla luce dell'art. 41, co. 2, Cost., come disposizione intesa alla tutela del consumatore nei confronti dell'esercizio abusivo del proprio potere da parte del soggetto monopolista

(sentenza n. 241 del 1990). Inoltre, secondo l'art. 8 della l. n. 287 del 1990, le norme a tutela della concorrenza non si applicano alle imprese che, per disposizioni di legge, esercitano la gestione di servizi di interesse economico generale, solo per quanto strettamente connesso all'adempimento degli specifici compiti loro affidati. Quindi, il fatto che l'impresa eserciti la gestione di servizi di interesse generale non basta ai fini dell'esenzione dall'osservanza delle leggi *antitrust*, e tale norma è stata interpretata dalla Cassazione con severità nei confronti delle imprese[11]. Coerentemente, l'art. 106 TFUE stabilisce che le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale sono sottoposte alle norme dei trattati, e in particolare alle regole di concorrenza, nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata. Tale norma è lo strumento principale attraverso il quale la Commissione europea, soprattutto negli anni 90, ha potuto progressivamente procedere allo smantellamento dei grandi monopoli pubblici statali presenti nel mercato unico (CGUE, 8 giugno 2000 n. 258, C-258/98).

4. I diritti fondamentali quale argine contro il pericolo di una *deregulation*

Nell'uso corrente "diritti umani", "diritti inviolabili" e "diritti fondamentali" sono termini utilizzati in modo promiscuo ed equivalente, e, in prima approssimazione, stanno ad indicare quei diritti che dovrebbero essere riconosciuti ad ogni individuo in quanto tale (l'art. 2 Cost. attribuisce infatti i diritti inviolabili all'uomo e non al cittadino). Il riconoscimento dei diritti inviolabili è uno degli elementi caratterizzanti lo Stato di diritto; essi

[11] Cfr. infatti Cass. 13 febbraio 2009 n. 3638, secondo cui grava sull'impresa l'onere di provare la necessità di imporre le condizioni praticate al fine di assolvere il compito da essa svolto nell'interesse generale; Cass. 16 maggio 2007, n. 11312, secondo cui i servizi relativi agli elenchi telefonici non sono strettamente connessi all'adempimento degli specifici compiti affidati al concessionario del servizio di telecomunicazioni.

trovano la loro tutela nella "rigidità" della Costituzione e nel controllo di costituzionalità delle leggi affidato alla Corte costituzionale; inoltre anche tali diritti hanno bisogno di un passaggio "positivistico" in quanto non sono il frutto di giusnaturalistiche deduzioni razionali e quindi non sono fissati per sempre una volta per tutti.

Quando però si vuole passare da affermazioni generiche e di principio a proposizioni più puntuali ci si scontra con delle gravi difficoltà: la collocazione dei diritti fondamentali nella gerarchia delle fonti; la mancata elencazione di essi una volta per tutte da parte della Corte costituzionale; l'inevitabile necessità di dover comunque "bilanciare" tale diritti con altri costituzionalmente riconosciuti e dunque l'ammissione – mai esplicita – che tali diritti sono, nella sostanza "violabili".

E in effetti la Costituzione italiana mette sì al vertice del sistema l'essere umano, ma inteso non come entità scissa dalla concretezza e storicità delle sue condizioni di vita, bensì colta e compresa nel suo radicamento sociale, nella pluralità e varietà dei suoi bisogni e interessi, nella molteplicità e varietà delle sue manifestazioni attive fra le quali il mercato ricopre un ruolo ed un'importanza fondamentali, tanto da potersi considerare una di quelle **«**formazioni sociali**»** in cui, secondo l'art. 2 Cost., si svolge la personalità dell'uomo.

Nel ventunesimo secolo la Corte costituzionale parla di utilità sociale a proposito di salute, ambiente, lavoro, autonomia contrattuale, proprietà: essa è un concetto che racchiude altresì la tutela di «diritti sociali», «ritenuti di fondamentale importanza sul piano della dignità umana», quali quello all'abitazione (cfr. in questo senso la citata giurisprudenza costituzionale in tema di condono edilizio), il diritto al lavoro (cfr. sentenza 200 del 2012 e n. 270 del 2010, 50 del 2005: quest'ultima parla di «diritto sociale al lavoro»), il diritto allo studio (sentenza n. 219 del 2002). Si tratta a ben vedere più che di diritti soggettivi, ossia della singola persona, di interessi della collettività considerata nel suo insieme e che per essere concretamente realizzati hanno bisogno di molto denaro, che molto spesso però lo Stato non ha o non si può permettere. Ecco dunque che l'utilità sociale ritorna per ricordare che nel necessario e inevitabilmente "crudele" bilanciamento tra esigenze dei

singoli (a pagare meno imposte possibili) e diritti della collettività, questi ultimi non possono passare in secondo piano.

L'utilità sociale appare dunque lo strumento che consente una protezione dei diritti fondamentali in una fase per così dire collettiva della loro esistenza, quando cioè sono messi in pericolo non tanto in quanto riferiti a un singolo individuo, ma in un orizzonte più ampio, con riguardo ad una collettività più o meno ampia e definita di persone. Ed in effetti vi sono diritti fondamentali che, senza neppure dover far riferimento all'utilità sociale, vivono in una dimensione individuale e in una collettiva allo stesso tempo. Così, ad esempio, a proposito del diritto fondamentale alla salute di cui all'art. 32 Cost., la sentenza n. 107 del 2012, in tema di vaccinazioni, ha affermato che la salute è al contempo un diritto fondamentale dell'individuo (lato «individuale e soggettivo») e un interesse della intera collettività (lato «sociale e oggettivo»).

Emerge poi un continuo passaggio e rinvio dalla sfera individuale a quella collettiva e viceversa, dai diritti fondamentali all'utilità sociale, dai diritti inviolabili della persona all'interesse della collettività. Il "tramite" tra la sfera individuale e quella collettiva dei diritti, il metro per decidere in merito a come effettuare il necessario bilanciamento di valori, è offerto da due principi fondamentali: quello della solidarietà sociale (oltre agli artt. 41, 42, 43 e 44 Cost., si pensi anche agli artt. della Cost. 2, 3, co. 2, e 53 – progressività dell'imposizione fiscale: cfr. la già citata sentenza n. 107 del 2012 in tema di vaccinazioni e la n. 223 del 2012 sulle retribuzioni dei magistrati) e quello della ragionevolezza (corollario del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.).

Venendo poi al rapporto tra le varie fonti che riconoscono i diritti fondamentali, sembra che ormai sempre meno senso abbia impostare il problema in termini di rapporto di gerarchia tra le fonti: appare infatti che la distinzione tra diritti costituzionalmente riconosciuti, diritti fondamentali, diritti riconosciuti dalla Carta di Nizza e quindi facenti parte dell'Unione europea e diritti riconosciuti dalla CEDU sia ormai di fatto se non superata comunque sempre meno decisiva, in virtù di una giurisprudenza costituzionale che in presenza di una pluralità di interessi costituzionalmente riconosciuti tende a ragionare in termini non tanto di gerarchia o di rispettive

sfere di competenza, quanto di necessario bilanciamento tra gli interessi stessi, pur nella convinzione che esista un nucleo essenziale o irrinunciabile dei diritti fondamentali insuscettibile di essere compresso e nella consapevolezza della sussistenza di una reciproca integrazione fra le fonti, fra le quali tende a prevalere quella che offre una maggiore tutela del diritto fondamentale.

Soprattutto occorre sottolineare che i diritti fondamentali sono sì suscettibili di essere bilanciati con altri valori, ma solo se questo sacrificio sia dettato da esigenze particolarmente meritevoli di tutela – ossia dalla necessità di contemperare tali diritti con altri (tra i quali sicuramente rientrano quelli espressi dal mercato) – e purché non sia mai intaccato il nucleo irrinunciabile (cfr. la sentenza n. 119 del 2012, secondo cui è compito della Corte costituzionale vigilare sul rispetto del nucleo essenziale dei diritti fondamentali, per cui le esigenze di bilancio possono comprimere il diritto fondamentale alla previdenza di cui all'art. 38, il diritto alla salute di cui all'art. 32, ma non il loro nucleo essenziale), lo "zoccolo duro" dei diritti fondamentali. Seguendo questa impostazione, può ad esempio comprendersi quanto affermato dalla Corte costituzionale in tema di diritto alla salute: esso, nel suo aspetto di pretesa all'erogazione di prestazioni (interesse pretensivo), «*non può non subire i condizionamenti che lo stesso legislatore incontra nel distribuire le risorse finanziarie delle quali dispone*», per altro verso però «*le esigenze della finanza pubblica non possono assumere, nel bilanciamento del legislatore, un peso talmente preponderante da comprimere il nucleo irriducibile del diritto alla salute protetto dalla Costituzione come ambito inviolabile della dignità umana*» (interesse oppositivo). Questi limiti inderogabili costituiscono dunque la migliore garanzia che le liberalizzazioni non si trasformino in una *deregulation* selvaggia e indiscriminata, irrispettosa dei diritti fondamentali.

5. La liberalizzazione delle professioni intellettuali: le difficoltà di un ragionevole bilanciamento tra i diritti fondamentali e i valori del mercato

Nel campo della "liberalizzazione" delle professioni intellettuali il rapporto tra tutela della concorrenza e dei diritti fondamentali alla luce della giurisprudenza della CGUE e delle Corti nazionali appare assai problematico.

Già l'atteggiamento della disciplina legislativa italiana è profondamente diverso rispetto a quello dell'Unione europea. In Italia il professionista intellettuale gode di una disciplina *ad hoc* (artt. 2229 c.c. ss.) - ben distinta da quella dell'imprenditore (artt. 2082 c.c. ss.) - basata sul principio della personalità della prestazione, sulla sua non fallibilità, sull'assenza di un obbligo di iscrizione del registro delle imprese e di tenuta delle scritture contabili, su di una giurisprudenza che addossa l'onere della prova della non diligenza sul cliente. Eppure non vi è una differenza "ontologica" fra l'attività dell'imprenditore in senso stretto e quella del professionista intellettuale: si pensi infatti all'ipotesi in cui la prestazione intellettuale sia fornita mediante un soggetto (ad esempio il proprietario di una clinica privata) che stipendia e organizza l'attività di professionisti intellettuali (ad esempio i medici che lavorano nella clinica): questi rimane pur sempre un imprenditore; ancora, il farmacista titolare di una farmacia riveste allo stesso tempo il ruolo del professionista intellettuale e dell'imprenditore. La ragione di una disciplina nettamente differenziata nel codice civile del 1942 del professionista intellettuale rispetto all'imprenditore deve invece ricercarsi in una condizione di privilegio che la nostra legge concede - sulla base di un'antica tradizione che risale al Medio Evo e alla nascita delle corporazioni – a coloro che esercitano le cosiddette professioni intellettuali.

Nell'Unione europea invece il professionista intellettuale è assimilato all'imprenditore, tanto che l'art. 3 del codice del consumo, che recepisce una direttiva comunitaria, unifica le due figure nell'unica definizione di professionista, che è colui agisce nell'esercizio della propria attività imprenditoriale o professionale. Nella concezione più pragmatica, di origine anglosassone, dell'unione europea, professionista intellettuale e imprenditore vanno assimilati perché sono entrambi due soggetti che vendono beni o servizi sul mercato a fini di lucro e come tali vanno

assoggettati in condizioni di parità, alle stesse regole di concorrenza (di cui il codice del consumo costituisce una espressione).

Fatta questa premessa, la parola "liberalizzazione" nel nostro ordinamento va intesa, come si è visto, non come una semplice e brutale abolizione di norme (c.d. "*deregulation*") - che significherebbe disconoscere il limite dell'utilità sociale – ma come una razionalizzazione, un miglioramento della disciplina precedente. Le liberalizzazioni nel campo delle professioni intellettuali consentono altresì di permettere l'esercizio di una diritto, quello dell'individuo di esplicare la propria personalità mediante l'esercizio di un'attività lavorativa (cfr. artt. 1, 2, 4 e 35 Cost.) che, a differenza di quello alla libertà del diritto di iniziativa economica – che presuppone l'interferenza dell'attività economica con altri valori costituzionali e che quindi è suscettibile di limitazioni anche significative – non può che essere considerato fondamentale.

Tale diritto, nel quadro della nostra Costituzione, non può però che essere bilanciato, con quello della collettività ad avere a che fare con professionisti preparati, principio a sua volta il più delle volte posto a protezione di diritti fondamentali (così, ad esempio, nel caso dell'avvocato a tutela del diritto di difesa, e nel caso del farmacista a tutela del diritto alla salute).

Qui di seguito però si propongono due esempi – riguardanti proprio il primo l'avvocato e il secondo il farmacista - in cui questo bilanciamento non appare effettuato con equilibrio, probabilmente proprio a causa della diversa formazione culturale della Corte GUE rispetto alle nostre Corti nazionali.

Per quanto riguarda l'avvocato, secondo la Cassazione a sezioni unite[12], in base alla normativa comunitaria concernente il reciproco riconoscimento dei titoli abilitanti all'esercizio di una professione, il soggetto munito di un titolo equivalente a quello di avvocato conseguito in un Paese membro dell'Unione europea (nella specie, la Spagna), qualora voglia esercitare la professione in Italia, ha diritto ad essere iscritto nell'albo

[12] Cass. Sez. Un., 22 dicembre 2011, n. 28340, in *Corr. giur*., 2012, p. 653, con nota critica di G. Di Federico, *L'iscrizione all'albo degli avvocati stabiliti: la "via spagnola" e il divieto di abuso del diritto***.**

ordinario con il titolo di avvocato, senza necessità di sostenere alcuna prova attitudinale, e ciò in ragione del richiamo al principio della libertà di stabilimento e alle sentenze della Corte GUE 22 dicembre 2010, C-118/09, e 29 gennaio 2009, C-311/06). Pertanto, il soggetto munito di equivalente titolo professionale di altro Paese membro può chiedere l'iscrizione nella Sezione speciale dell'Albo italiano del foro nel quale intende eleggere domicilio professionale in Italia, utilizzando il proprio titolo d'origine (ad es., quello, spagnolo, di «*abogado*»*)* e, al termine di un periodo triennale di effettiva attività in Italia, può chiedere di essere "integrato" con il titolo di avvocato italiano e l'iscrizione all'Albo ordinario. Attraverso tale procedimento l'interessato è dispensato dal sostenere la "prova attitudinale", richiesta a coloro che (avvalendosi del meccanismo di cui alle direttive 89/48/Ce e 05/36/Ce) chiedono l'immediato riconoscimento del titolo di origine e l'immediato conseguimento della qualifica di avvocato. In base a tali principi la Cassazione ha riconosciuto l'illegittimità del rifiuto opposto dal Consiglio dell'ordine degli avvocati di Palermo alla domanda da parte di un italiano *abogado* in Spagna di iscrizione nella Sezione speciale del locale Albo riservata agli Avvocati comunitari stabiliti.

Ancora più recentemente le sezioni unite (Cass. n. 4252 del 2016) hanno confermato questo orientamento di favore per l'avvocato stabilito affermando che in base alla normativa comunitaria volta a facilitare l'esercizio permanente della professione di avvocato in uno stato membro diverso da quello in cui è stata acquisita la qualifica professionale, i nostri consigli dell'ordine non possono chiedere all'avvocato stabilito il possesso del requisito, che pure è previsto dalla legislazione nazionale forense per i "nostri" avvocati, della condotta irreprensibile.

E' evidente, dunque, che con questa decisione, la Cassazione, adeguandosi acriticamente a quanto deciso dalla Corte GUE, non ha ritenuto (o ha dimenticato) che il principio costituzionale, espresso dal comma 5 dell'art. 33 Cost., secondo cui "è prescritto un esame di Stato… per l'abilitazione all'esercizio *professionale"* è posto a tutela del diritto di difesa del cittadino ex art. 24 Cost., e quindi, assumendo dignità di principio fondamentale, dovrebbe prevalere rispetto ai principi di libera concorrenza e libertà di stabilimento dei lavoratori.

Venendo all'esempio del farmacista, una pronuncia del 2013 della Corte GUE (5 dicembre 2013, cause riunite da C-159/12 a C-161/12), per certi versi di segno opposto rispetto a quella riguardante l'avvocato (perché nel caso del farmacista il diritto fondamentale alla salute prevale sulla concorrenza mentre nel caso dell'avvocato la concorrenza aveva la meglio sul diritto di difesa) ma che lascia ugualmente delle perplessità (perché entrambe le fattispecie avrebbero dovuto probabilmente essere decise in maniera opposta alla luce di un più equilibrato e meno frettoloso bilanciamento di interessi), ha riconosciuto la legittimità della disciplina normativa italiana che impone un numero chiuso alle farmacie. Secondo la CGUE, la concorrenza eccessiva porterebbe il rischio di una diminuzione della qualità dei farmaci e una fuga dei farmacisti dalle zone meno redditizie: «*la normativa italiana è ritenuta perseguire l'obiettivo di garantire alla popolazione un rifornimento di medicinali sicuro e di qualità, il quale rientra nell'obiettivo più generale di tutela della salute. Orbene, dall'articolo 52, paragrafo 1, TFUE risulta che la tutela della salute può giustificare restrizioni alla libertà di stabilimento. L'importanza di tale obiettivo è confermata dagli articoli 168, paragrafo 1, TFUE e 35 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, in virtù dei quali, in particolare, nella definizione e nell'attuazione di tutte le politiche ed attività dell'Unione è garantito un livello elevato di protezione della salute umana (...) un regime di pianificazione in forza del quale il numero di farmacie presenti sul territorio è limitato(...) può rivelarsi indispensabile per colmare eventuali lacune nell'accesso alle prestazioni sanitarie e per evitare una duplicazione nell'apertura delle strutture, in modo che sia garantita un'assistenza medica adeguata alle necessità della popolazione, che copra tutto il territorio e tenga conto delle regioni geograficamente isolate o altrimenti svantaggiate (...) così, non è escluso che una facoltà del genere porti ad una concentrazione di farmacie nelle località considerate più redditizie e quindi più attraenti, con il rischio per le farmacie situate in tali località di vedere diminuire la propria clientela e, di conseguenza, di essere private di una parte significativa dei loro introiti, tanto più che le farmacie sono soggette ad una serie di obblighi specifici riguardo alle modalità di gestione della loro attività commerciale. Orbene, una tale*

perdita di reddito potrebbe causare non soltanto una diminuzione della qualità del servizio che le farmacie forniscono al pubblico, ma anche, se necessario, la chiusura definitiva di talune farmacie, conducendo così ad una situazione di penuria di farmacie in determinate parti del territorio e, pertanto, ad un approvvigionamento inadeguato di medicinali quanto a sicurezza e a qualità, a danno della salute dei cittadini».

La Corte costituzionale, con sentenza n. 216 del 2014, riprendendo e citando in gran parte le motivazioni della CGUE del 5 dicembre 2013, cit., ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 5, co. 1, del d.l. n. 223 del 2006 nella parte in cui non consente alle parafarmacie la vendita di medicinali di fascia C (farmaci utilizzati per patologie di lieve entità) soggetti a prescrizione medica. Aggiunge la Consulta - pur ammettendo che sia il farmacista che il parafarmacista sono due professionisti iscritti all'albo - che fra farmacia e parafarmacia «*permangano una serie di significative differenze, tali da rendere la scelta del legislatore non censurabile in termini di ragionevolezza. Si tratta di prendere atto che la totale liberalizzazione della vendita dei farmaci di fascia C verrebbe affidata ad esercizi commerciali che lo stesso legislatore ha voluto assoggettare ad una quantità meno intensa di vincoli e adempimenti*. *Né può giungersi a diversa conclusione invocando l'art. 41 Cost. e il principio di tutela della concorrenza. A questo riguardo va rilevato che il regime delle farmacie è incluso nella materia della «tutela della salute»: l'incondizionata liberalizzazione di quella categoria di farmaci inciderebbe sulla distribuzione territoriale delle parafarmacie le quali non essendo inserite in un sistema di pianificazione, potrebbero alterare il sistema stesso, che è posto, prima di tutto, a garanzia della salute dei cittadini*»**.**

La Corte costituzionale non sembra però porsi il problema – neppure sotto il profilo più blando di un invito al legislatore - che tali "vincoli e adempimenti" più intensi ben potrebbero allora essere posti a carico anche dei parafarmacisti, così finalmente equiparandoli ai farmacisti e permettendo loro di vendere – a questo punto – tutte le tipologie di medicinali che possono essere dispensate anche dai farmacisti.

In particolare, la Corte GUE e la Corte costituzionale non tengono nel

dovuto conto che la legge italiana già impone il prezzo dei farmaci soggetti a prescrizione e detta una severa disciplina riguardante l'apertura delle c.d. farmacie rurali, in modo da garantire una capillare distribuzione delle farmacie su tutto il territorio. Pertanto, una politica seria, rigorosa e coerente di liberalizzazioni, lungi dal porsi in contrasto con i diritti fondamentali o dal doversi intendere come *deregulation*, ossia come semplice abolizione di regole, è in grado al contrario di favorire e valorizzare sia la concorrenza che i diritti fondamentali. Si pensi proprio alla mancata liberalizzazione delle farmacie. E' evidente che il diritto di iniziativa economica, ma prima di tutto il diritto al lavoro del farmacista iscritto all'albo ma non titolare di farmacia, è irragionevolmente sacrificato e mortificato dall'esistenza di un numero chiuso (la c.d. pianta organica) che non sembra trovare altra giustificazione se non l'interesse dei titolari di farmacia al mantenimento di una posizione di oligopolio, a danno del diritto alla salute dell'intera collettività, che non può che essere danneggiata dagli alti prezzi dei farmaci. Come ha osservato la Corte costituzionale, «*sotto il profilo funzionale, i farmacisti sono concessionari di un pubblico servizio*» (sent. n. 448 del 2006) e tale servizio è «*preordinato al fine di assicurare una adeguata distribuzione dei farmaci, costituendo parte della più vasta organizzazione predisposta a tutela della salute*» (sent. n. 430 del 2007), tuttavia ciò non sembra debba avere alcuna interferenza con la disciplina anticoncorrenziale, nel senso che non giustifica alcuna deroga della relativa disciplina. Infatti la Corte costituzionale ha affermato (sent. n. 231 del 2012) che il fenomeno della assegnazione di farmacie non costituisce conferimento di impiego nella pubblica amministrazione, giacché le farmacie, nonostante il carattere pubblicistico della loro disciplina, determinato da esigenze inerenti alla tutela sanitaria, restano imprese private sia pure sottoposte a rigorosi controlli. Le farmacie dunque, in quanto imprese, dovrebbero soggiacere alle regole della concorrenza. Le esigenze di tutela della salute si fermano infatti all'esigenza che non si addivenga ad una concorrenza sul prezzo dei farmaci, che viene già pienamente soddisfatta dalla legge, come afferma anche una delle prime sentenze della Corte costituzionale (la n. 29 del 1957), secondo la quale trattandosi di un servizio di pubblica necessità, è imposto al farmacista l'obbligo di svolgere la sua attività con

l'adempimento delle prescrizioni dalle leggi stabilite per questa particolare professione. Tra questi obblighi vi è il divieto, penalmente sanzionato, di vendere al pubblico specialità medicinali a prezzo diverso da quello segnato sull'etichetta, ai sensi dei commi sesto e ottavo dell'art. 125 T.U. delle leggi sanitarie, modificato dalla legge n. 1528 del 1942. Tale norma, nel prescrivere il prezzo d'imperio, persegue lo scopo di tutelare il pubblico sia da eventuali speculazioni, che potrebbero verificarsi in caso di emergenza con la rarefazione dei medicinali; sia da inconvenienti collegati al regime di libera concorrenza, che porterebbe al ribasso dei prezzi e, inevitabilmente, alla preparazione dei medicinali con materie prime meno costose, e perciò, con risultati terapeutici che potrebbero recare nocumento alla salute dei cittadini. Così precisata la *ratio* del precitato art. 125, la norma ivi contenuta non può ricondursi nella sfera dell'art. 41 Cost., che regola rapporti economici e, in modo particolare, la iniziativa economica privata; mentre risponde pienamente alla norma costituzionale di cui all'art. 32, che «*tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività*». La stessa sentenza riconosce però anche testualmente – senza motivarne la *ratio* - che l'organizzazione del servizio farmaceutico ha creato al farmacista concessionario di una farmacia una posizione di privilegio con l'eliminazione della concorrenza entro determinati limiti demografici e territoriali. Tale affermazione, se poteva forse giustificarsi nel 1957, quando era appena uscita la disciplina antitrust della CEE e la legge antitrust italiana era lontana ancora 33 anni, non può oggi a mio avviso più condividersi.

Si ritiene dunque che il legame tra CGUE da un lato e Corte di cassazione e Corte costituzionale dall'altro debba sempre svolgersi nella piena consapevolezza del patrimonio culturale e giuridico acquisito faticosamente negli anni dalle nostre Corti nazionali, evitando una acritica soggezione alle decisioni dei giudici europei, ma mirando ad un rapporto alla pari e quindi non a senso unico, che imporrebbe sempre una attenta ed equilibrata analisi delle sentenze della CGUE. Solo così il dialogo fra le Corti potrà essere davvero realmente proficuo e condurre quindi sempre ad un reciproco arricchimento.

In effetti il paradosso, oggi come oggi, è che mentre l'avvocato che non abbia sostenuto l'esame di abilitazione può esercitare liberamente la propria professione, il farmacista che non possieda la relativa licenza non può

svolgere l'attività - imprenditoriale e professionale allo stesso tempo - di farmacista, pur se iscritto all'albo e quand'anche, per ipotesi, fosse pacificamente riconosciuto di particolare bravura, dovrà limitarsi a compiere l'attività di c.d. "farmacista dipendente", con prospettive di guadagno assai modeste e con l'assoggettamento al potere organizzativo di un suo collega – che ben potrebbe essere molto meno bravo e capace di lui – con evidente disincentivazione dallo svolgimento di tale attività, e con conseguente perdita di una possibile preziosa risorsa per il diritto alla salute della collettività. E' così dunque che l'acquisto della piena consapevolezza dell'esistenza di un diritto fondamentale in capo agli operatori economici a poter svolgere liberamente l'attività che più si desidera non può che contribuire ad innescare un processo circolare virtuoso per cui l'affermazione di tale diritto stimola le liberalizzazioni e queste ultime, contribuendo a creare ricchezza, consentono di destinare maggiori risorse a tutela dei diritti fondamentali. Ecco, dunque, che il perseguimento delle liberalizzazioni delle professioni intellettuali (ossia la possibilità di far esplicare a tutti la propria libertà di iniziativa economica e quindi il garantire una politica di concorrenza rigorosa) non va necessariamente a scapito dell'utilità sociale (ossia dei diritti fondamentali della collettività) ma al contrario, come era nell'idea del Costituente, la rafforza; e il perseguimento dell'utilità sociale, a sua volta, fornisce nuovo vigore ad una politica di liberalizzazioni, da intendersi appunto, non come mera *deregulation* (ossia come brutale abrogazione di norme preesistenti) ma come *razionalizzazione della regolazione* (ossia come eliminazione di tutte e solo quelle norme che impediscano un pieno sviluppo della concorrenza e che non siano poste a presidio di diritti fondamentali).

Deve, dunque, ritenersi che il legame tra CGUE da un lato e CEDU, Corte di cassazione e Corte costituzionale dall'altro debba sempre svolgersi nella piena consapevolezza del patrimonio culturale e giuridico acquisito faticosamente negli anni a partire dal dopoguerra dalla Corte di Strasburgo e dalle nostre Corti nazionali, evitando una acritica soggezione alle decisioni della Corte di Lussemburgo, ma mirando piuttosto ad un rapporto non a senso unico ma alla pari, che impone sempre una attenta ed equilibrata analisi delle sentenze della CGUE. Solo così il dialogo fra le Corti potrà

essere davvero realmente proficuo e condurre quindi sempre ad un reciproco arricchimento.

BIG DATA E POTERE DI MERCATO
APPUNTO SUL CONTROLLO DELLE INFORMAZIONI

Gustavo Ghidini
Università di Milano

Marta Ghiglioni
Università di Milano

Anche in Europa è maturata la consapevolezza del mondo delle imprese e di quello delle istituzioni circa il "potere di mercato" conferito dalla raccolta e dal trattamento di dati personali, anche sensibili, di utenti acquisiti attraverso le reti web[1].

In particolare, per quanto riguarda i servizi della società dell'informazione, il potere sul mercato si costituisce attraverso la raccolta e l'aggregazione dei dati degli utenti nella misura in cui i dati stessi divengono base per l'erogazione di servizi ulteriori. La raccolta avviene attraverso l'offerta on-line di servizi, ora a pagamento ora a titolo (apparentemente: infra) gratuito, attraverso i quali raccolgono dagli utenti dati di diversa natura (personali, identificativi, dati di viaggio o informazioni relative a interessi e preferenze).

Il potere di mercato si genera così dal momento in cui molti di questi dati, una volta raccolti, entrano nella disponibilità di grandi compagnie[2],

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] Attraverso Internet è, infatti possibile ottimizzare i meccanismi di raccolta, elaborazione e sfruttamento economico dei dati relativi a consumatori e clienti attuali o potenziali. I dati divengono sia strumento per prevedere e influenzare i comportamenti dei consumatori, sia vero e proprio "prodotto" offerto sul mercato. Come fu detto da M. Porter *"Internet technology provides better opportunities for companies to establish distinctive strategic positionings than did previous generations of information technology."* Porter, M. (2001), Strategy and the Internet, Harvard Business Review, March 2001.

[2] Di dimensione crescente grazie a funzioni come quelle che ha segnalato l'acquisto da parte di Facebook della piattaforma, leader della messaggistica istantanea, Whatsapp. Tali fusioni

rendendo difficile, se non impossibile per chi volesse fare il suo ingresso sul mercato, offrire servizi alternativi o comunque competitivi.

Questo nuovo tipo di competizione si basa, come si è sostenuto a Bruxelles[3], su due fattori: a) la diffusione tra gli utenti della piattaforma che raccoglie i dati; b) la quantità e natura dei dati che la piattaforma è idonea ad acquisire.

Sotto il primo profilo, il potere di mercato è caratterizzato dalla "*non replicabilità"*: i dati raccolti e aggregati per poter costituire potere di mercato devono essere acquisiti dalle imprese della società dell'informazione attraverso piattaforme che necessariamente dovranno raggiungere il medesimo grado di diffusione per offrire un servizio competitivo.

Per quanto invece attiene alla natura e alla quantità dei dati raccolti, il potere di mercato viene a costituirsi sulla base delle *privacy policies*: le imprese hanno frequentemente approfittato di una certa leggerezza degli utenti per raccogliere dati eccedenti le finalità del trattamento, o comunque ulteriori e non necessari all'erogazione del servizio offerto.

Va sottolineato un dato poco analizzato: la stessa acquisizione di potere di mercato può essere facilitata da abusi commessi ai danni dei consumatori. Ciò sia nell'ipotesi in cui i dati degli utenti, fonte del potere di mercato, fossero: a) raccolti o b) utilizzati (trattati) in modo non conforme alle normative nazionali ed europee.

Quanto al punto a) (fase di raccolta ed elaborazione), tra le diverse modalità con le quali i dati possono essere raccolti su internet, la registrazione attraverso "moduli (digitali)", cd. *forms*, è senz'altro il metodo più trasparente, poiché prevedendo che sia l'utente a immettere le proprie informazioni in appositi campi predisposti, garantisce che l'entità dei dati conferiti sia volontaria e consapevole. Tuttavia, questa modalità è oggi in corso di superamento: il tempo necessario a immettere le informazioni

permettono un grande accentramento di dati, difficilmente reperibili ed aggregabili allo stesso modo da soggetti i quali desiderino fare il loro ingresso sul mercato.

[3] Nel workshop del 2 giugno 2014 *"Privacy, Consumers, Competition and Big Data"* organizzato dall'European Data Protection Supervisor, Peter Hustynx, presso il Parlamento Europeo.

necessarie scoraggia gli utenti dal procedere nella registrazione. Si sono così creati meccanismi "rapidi" di registrazione, come la compilazione automatica dei moduli, predisposta dai browser, e la registrazione attraverso social network[4].

Se la prima soluzione risolve un'esigenza di rapidità, senza privare comunque l'utente della puntuale visione e possibile modifica dei dati conferiti in sede di registrazione, la seconda "aggira" l'utente, attingendo le informazioni richieste dal prestatore dei servizi direttamente da un account, come fosse un "contenitore" da cui attingere i dati necessari. Da compilazione manuale di diversi campi la registrazione diventa con questa modalità possibile con un unico "click" (o potremmo dire oggi "tocco", vista la diffusione di strumenti per la navigazione internet dotati di tecnologia *touchscreen*). Il diminuire di azioni necessarie a conferire i propri dati ingenera nell'utente l'impressione di compiere un'azione "banale" e pertanto poco importante.

La raccolta dati attraverso l'utilizzo di *forms* è solo uno dei metodi oggi esistenti e, per le ragioni illustrate pocanzi, uno dei meno efficaci per le aziende. Pensiamo, infatti, alla raccolta dati attraverso la tecnologia *cookies*[5], che permette di raccogliere informazioni riguardo la navigazione compiuta dall'utente in rete o tramite i social network, che sfruttando il desiderio degli utenti di comunicare, immagazzinano un gran numero di informazioni.

Ancora, i dati possono oggi essere raccolti attraverso applicazioni *mobile*, particolarmente efficaci nel rilevare non solo i luoghi visitati

[4] Ad esempio ciò avviene nella fase di registrazione della stragrande maggioranza delle piattaforme di commercio elettronico, tra le quali spicca per notorietà Amazon.it, ovvero a siti web dedicati a eventi, iniziative e prenotazioni di locali, tra i quali BlueNoteMilano.com. Lo stesso meccanismo viene adoperato anche da social network, quali ad esempio LinkedIn, Klout, e molti altri.

[5] Sono righe di testo usate per eseguire autenticazioni automatiche, tracciatura di sessioni e memorizzazione di informazioni specifiche riguardanti gli utenti che accedono al server, come ad esempio siti web preferiti o, in caso di acquisti via internet, il contenuto dei loro "carrelli della spesa".

"virtualmente" sulla rete ma anche i luoghi fisici dai quali gli utenti comunicano o per i quali chiedono, ad esempio, informazioni stradali.
Si pensi ai prestatori di servizi dell'informazione quali gestori di newsletter, di social network e di motori di ricerca come ad una scala in cui al crescere della quantità di dati trattati, diminuisce il tempo di conferimento e la sua percezione: un utente interessato a date informazioni di una rivista online compilerà un form con nome, cognome, email e, tendenzialmente in modo facoltativo, data di nascita o titolo di studio; un utente che entra a far parte di un social network comunicherà attraverso un form alcune informazioni di base, per poi continuare ad immettere dati sotto forma di comunicazione con i propri contatti, senza talvolta percepirli a pieno come conferiti e trattati dal social.

Tuttavia riferendosi ai social network è senz'altro l'utente a immettere dati su di una piattaforma, diversamente accade invece per i dati di navigazione[6]: non immettendo informazioni in spazi identificati come di "comunicazione", ma come di "navigazione", viene a mancare totalmente la consapevolezza non solo dell'utilizzo dei dati o del soggetto cui vengono conferiti, ma in generale dell'intera esistenza di un conferimento.[7]

[6] Come si legge nella stessa informative privacy del sito web dell'Autorità Garante per la protezione dei dati personali: «*I sistemi informatici e le procedure software preposte al funzionamento - dei siti web - acquisiscono, nel corso del loro normale esercizio, alcuni dati personali la cui trasmissione è implicita nell'uso dei protocolli di comunicazione di Internet. Si tratta di informazioni che non sono raccolte per essere associate a interessati identificati, ma che per loro stessa natura potrebbero, attraverso elaborazioni ed associazioni con dati detenuti da terzi, permettere di identificare gli utenti. In questa categoria di dati rientrano gli indirizzi IP o i nomi a dominio dei computer utilizzati dagli utenti che si connettono al sito, gli indirizzi in notazione URI (Uniform Resource Identifier) delle risorse richieste, l'orario della richiesta, il metodo utilizzato nel sottoporre la richiesta al server, la dimensione del file ottenuto in risposta, il codice numerico indicante lo stato della risposta data dal server (buon fine, errore, ecc.) ed altri parametri relativi al sistema operativo e all'ambiente informatico dell'utente*».

[7] Sul tema si muoveva la Direttiva 2009/136/CE, precisamente al considerando 66: «*Possono verificarsi tentativi da parte di terzi di archiviare le informazioni sull'apparecchiatura di un utente o di ottenere l'accesso a informazioni già archiviate, per una varietà di scopi che possono essere legittimi (ad esempio alcuni tipi di marcatori, «cookies») o implicare un'intrusione ingiustificata nella sfera privata (ad esempio software*

Per trarre maggiori utilità dai dati, una volta raccolti, è necessario procedere alla loro elaborazione. Compiendo operazioni di profilazione e aggregazione le aziende possono ottenere i c.d. *big data* [8].

Il Financial Times, nel 2013, ha stimato che i dati di mille individui abbiano un valore di mercato compreso tra 0,50$ e i 0,75$ [9], a seconda che riguardino informazioni generiche, come sesso, età o residenza, o che, invece, svelino interessi, avvenimenti importanti o ricorrenze. Nonostante

spia o virus). Conseguentemente è di fondamentale importanza che gli utenti siano informati in modo chiaro e completo quando compiono un'attività che potrebbe implicare l'archiviazione o l'ottenimento dell'accesso di cui sopra. Le modalità di comunicazione delle informazioni e di offerta del diritto al rifiuto dovrebbero essere il più possibile chiare e comprensibili. Eccezioni all'obbligo di comunicazione delle informazioni e di offerta del diritto al rifiuto dovrebbero essere limitate a quei casi in cui l'archiviazione tecnica o l'accesso siano strettamente necessari al fine legittimo di consentire l'uso di un servizio specifico esplicitamente richiesto dall'abbonato o dall'utente. Il consenso dell'utente al trattamento può essere espresso mediante l'uso delle opportune impostazioni di un motore di ricerca o di un'altra applicazione, qualora ciò si riveli tecnicamente fattibile ed efficace, conformemente alle pertinenti disposizioni della direttiva 95/46/CE. L'esecuzione di detti requisiti dovrebbe essere resa più efficace tramite i maggiori poteri conferiti alle autorità nazionali competenti».

Tuttavia per dare attuazione a questi principi ci si è limitati ad aggiungere ingombranti e fastidiosi banner, che disturbando la navigazione, spingono gli utenti ad accettare indiscriminatamente qualsiasi policy. L'unico paradossale risultato di questa Direttiva parrebbe essere oggi - in tutta Europa - un appesantimento della navigazione che porta gli utenti a percepire la privacy e il consenso al trattamento dei propri dati come inutili, macchinosi e fastidiosi.

[8] «*Big data refers to the exponential growth both in the availability and in the automated use of information: it refers to gigantic digital datasets held by corporations, governments and other large organizations, which are then extensively analyzed (hence the name: analytics) using computer algorithms. Big data can be used to identify more general trends and correlations but it can also be processed in order to directly affect individuals. With all its potential for innovation, big data may also pose significant risks for the protection of personal data and the right to privacy. How the general compatibility assessment and the specific provisions on 'further processing for historical, statistical or scientific purposes' can be applied to big data, including appropriate safeguards that may help data controllers meet the compatibility test, will be further discussed in Annex 2*.» Article 29 Working Party Opinion 03/2013 on purpose limitation p. 35

[9] Emily Steel, June 12, 2013 *Financial Times*

prezzi così apparentemente irrisori, va rilevato come il valore dei dati si accresca durante le operazioni di profilazione ed aggregazione, facendo proporzionalmente aumentare il potere di mercato che da essi deriva.

Quanto al punto b) (trattamento/utilizzazione), l'abuso potrebbe configurarsi qualora una impresa sfruttasse l'inconsapevolezza dell'utente per compiere trattamenti che non rispettino i principi fondamentali di *pertinenza*, *competenza* e *non eccedenza.*

Tale inconsapevolezza è spesso imputata alla negligenza dell'interessato. Ma le *privacy policies* non risultano di facile comprensione, sia per la loro eccessiva lunghezza, sia perché redatte, guarda caso, in un linguaggio giuridico poco accessibile. Si è calcolato che ogni utente avrebbe bisogno di 244 ore ogni anno, più della metà del tempo che normalmente passa su Internet, per leggere le policy privacy di ogni sito web che visita[10].

Peraltro, uno studio del 2012 ha rilevato come una gran parte delle applicazioni per smartphone, sempre più presenti nella quotidianità del consumatore, non richiedano affatto all'utente l'approvazione di alcuna informativa in materia di protezione dei dati personali.

In tali circostanze, l'utente non comprende quale uso sarà fatto dei suoi dati, lasciando alle imprese titolari la libertà di trattarli, sfruttando possibilità di impiego diverse da quelle per cui furono richiesti e comunicati dall'interessato. E così, pure, non essendo a conoscenza dei termini del trattamento, l'utente non potrà esercitare, o far esercitare dalle autorità di settore, le garanzie teoricamente previste.

Le conseguenze di tale opacità si traducono quindi in un aumento dei dati raccolti dalle imprese così come della possibilità di sfruttare i dati raccolti in misura pressoché sconfinata, anche offrendo servizi a pagamento basati sullo sfruttamento dei dati acquisiti tramite offerte "gratuite". E sfruttandoli a 360 gradi, senza limiti di mercati di destinazione specifici, ne consegue un potere di mercato di profilo *confidenziale*. Vantaggi competitivi, va sottolineato, conseguiti violando per più di un verso il *principio di non eccedenza* sancito dall'art 6 dalla Direttiva 95/46/CE [11].

[10] McDonald, A. M. and Cranor, L. F., 'The Cost of Reading Privacy Policies', A Journal of Law and Policy for the Information Society 2008, Privacy Year in Review, p.17

[11] Art 6. Gli Stati membri dispongono che i dati personali devono essere:

E così, dunque, ove da ciò consegua la costituzione o il rafforzamento di una posizione dominante, potrebbe dirsi non solo che l'effettivo sfruttamento di tali dati, a fini di *foreclosure* di concorrenti, rappresenti un abuso di detta posizione, bensì che si sia costituita una posizione dominante grazie ad un abuso dei diritti di privacy degli utenti (più esattamente: un abuso del diritto di libero esercizio di iniziativa economica in quanto compiuto in contrasto con i valori tutelati dall'art.41.2 co Cost., la tutela della "sicurezza e libertà umana" e più ampiamente della "utilità sociale" [categoria cui certamente si riconduce anche il godimento dei diritti di privacy dei cittadini]). L'abuso di dominanza si somma "a monte" alla costituzione o al rafforzamento della dominanza da abuso.

E si noti come, in considerazione della peculiarità di Internet, l'abuso della posizione dominante di colui che operi lo sfruttamento commerciale dei *big data* possa essere tale da determinare l'effetto escludente non solo nei confronti di imprese che operino nel settore di mercato direttamente concorrente (la commercializzazione dei *big data*, appunto) ma anche in ambiti merceologici differenti, ad esempio là dove l'accesso al mercato di questi operatori si intenda realizzare (anche o esclusivamente) mediante il commercio elettronico, che, nel mercato odierno, non può appunto

a) trattati lealmente e lecitamente;
b) rilevati per finalità determinate, esplicite e legittime, e successivamente trattati in modo non incompatibile con tali finalità. Il trattamento successivo dei dati per scopi storici, statistici o scientifici non è ritenuto incompatibile, purché gli Stati membri forniscano garanzie appropriate;
c) adeguati, pertinenti e non eccedenti rispetto alle finalità per le quali vengono rilevati e/o per le quali vengono successivamente trattati;
d) esatti e, se necessario, aggiornati; devono essere prese tutte le misure ragionevoli per cancellare o rettificare i dati inesatti o incompleti rispetto alle finalità per le quali sono rilevati o sono successivamente trattati, cancellati o rettificati;
e) conservati in modo da consentire l'identificazione delle persone interessate per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento delle finalità per le quali sono rilevati o sono successivamente trattati. Gli Stati membri prevedono garanzie adeguate per i dati personali conservati oltre il suddetto arco di tempo per motivi storici, statistici o scientifici.

prescindere dalla fruizione dei servizi pubblicitari che si fondino sul trattamento dei *big data.*

Su questo complesso fronte, che intreccia privacy e concorrenza, il diritto appare in ritardo. Sino ad oggi, quel mercato - e quel potere - sono stati individuati (come attesta la pronuncia della CGE rispetto al caso Google/DoubleClick)[12] in relazione alla massa e tipo di dati raccolti attraverso l'adesione degli utenti a servizi offerti a *pagamento,* non anche per il vasto e crescente mercato dei dati raccolti grazie all'adesione a offerte almeno apparentemente "gratuite". Apparentemente perché l'utente dà il proprio profilo, i dati personali, la sua "storia" sfruttabile per diverse utilizzazioni specie attraverso la profilazione dei dati.

In conclusione, e in via riassuntiva, il risultato di questa situazione è un doppio indebolimento: a) della tutela della privacy e dell'affidamento del consumatore, esposto a acquisizioni ed utilizzazioni non chiaramente conosciute e accettate dei suoi dati, usati anche per scopi diversi da quelli dichiarati; b) dell'azione antitrust, affievolita da una limitazione aprioristica, del tutto ingiustificata, della valutazione della eventuale situazione di dominanza e dello stesso "mercato rilevante" operata in relazione alla sola acquisizione di dati attraverso offerte a pagamento.

Tuttavia a Bruxelles si è anche rilevato che le politiche di protezione dei dati sono divenute recentemente nuovo strumento di competizione: offrire una maggiore protezione potrebbe infatti invogliare gli utenti a modificare le proprie abitudini in rete, prediligendo quelle aziende che offrano servizi nel modo più sicuro. Se da una parte, questa situazione potrebbe spingere il mercato a realizzare competizione riguardo a un miglioramento delle misure di sicurezza e di riservatezza dei dati degli utenti, dall'altra parte, ci si è chiesti se il mercato sia realmente in grado di realizzare tale tutela, o non sia invece opportuno un intervento normativo.

Giustamente, pertanto, lo *European Data Protection Supervisor* viene da tempo sollecitando una "*congiunta attenzione, ed una congiunta azione"* delle autorità di difesa della privacy, dei consumatori e della concorrenza

[12] Case No COMP/M.4731 – Google/ DoubleClick

onde rimediare a quella duplice situazione di debolezza di tutele poste a presidio di interessi collettivi e della persona.

È in quest'ottica che peraltro si muovono i più recenti provvedimenti delle autorità europee.

In particolare è già stato approvato il Capitolo V della proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio in materia di tutela di trattamento e circolazione dei dati, il quale prevede che l'applicazione del regolamento sia territorialmente estesa al trasferimento dei dati personali di residenti nell'Unione effettuato da un responsabile[13] del trattamento terzo rispetto all'Unione. Oltre a definire una regolamentazione europea uniforme, tale previsione si pone come base per l'ampliamento delle tutele in ambiti regolamentari esterni all'Unione stessa.

Inoltre la Commissione europea si è recentemente dedicata al tema del *cloud computing*, rendendo disponibili le prime linee guida (*Service Level Agreement*) cui si sono obbligati gli operatori del settore. Tali SLA forniranno alcuni degli elementi chiave per uniformare i servizi, vincolando gli operatori ad adoperare una terminologia comprensibile e non ambigua nella contrattualistica[14].

Ma ancora, la Commissione europea, in un paper dello scorso luglio[15], occupandosi di *big data* e delle prospettive di applicazione di queste nuove tecnologie in una collaborazione tra PA e privati, ribadisce più volte come sia necessario che gli utenti di internet ed i cittadini europei acquistino fiducia nelle istituzioni e nelle imprese che utilizzeranno i dati.

Pur ritenendo doverosa questa evoluzione del sentire comune, come rilevato in precedenza, la malfidenza del cittadino nasce oggi da una mancanza di chiarezza, trasparenza e tutela.

Una soluzione può senz'altro essere quella di attuare un meccanismo di *notice and take down*, già più volte valutato da giurisprudenza e dottrina come situazione ottimale di compromesso tra esigenze di imprese dei servizi

[13] Equivalente in Italia del titolare del trattamento.

[14] Con particolare riguardo di alcuni punti fondamentali, tra cui: disponibilità e affidabilità del servizio cloud, livelli di sicurezza garantiti, oltre ad indicazioni su come gestire i dati nel cloud in maniera ottimale

[15] Commissione Europea, *Verso una florida economia basata sui dati*, etc etc

internet e tutela degli utenti della rete[16]. Attraverso tale tutela sarebbe possibile agli utenti, conosciuti i propri diritti, segnalare direttamente alle autorità garanti attraverso portali semplici e snelli, facilmente accessibili, gli abusi compiuti dalle imprese relativamente ai propri dati, permettendo di sanzionare le imprese che acquisiscano in modo non trasparente i dati e li riutilizzino non in conformità con i termini sottoscritti dagli utenti.

Pertanto, per quanto riguarda l'AGCM, appare opportuna una approfondita ricognizione della attività di raccolta e trattamento dei *big data* come fattore di costituzione e/o rafforzamento di posizioni dominanti, nonché di abusi delle medesime.

Altresì, è necessario che la stessa AGCM promuova una reciproca consultazione e collaborazione con APDP sulla falsariga di quanto EDPS propone sul piano comunitario, al fine di un'incisiva azione congiunta a tutela dei consumatori e degli utenti dei servizi della Società dell'Informazione.

[16] cfr. Regolamento AGCOM in materia di tutela del diritto d'autore sulle reti di comunicazione elettronica e procedure attuative ai sensi del d.lgs. aprile 2003, n. 7 (AGCOM Delibera n. 680/13/CONS del 12 dicembre 2013).

FOCUS
IL SISTEMA IMPOSITIVO NELL'ECONOMIA DIGITALE

PRESENTAZIONE

Alessandro De Stefano
Università Europea di Roma

Il tumultuoso avvento dei servizi informatici e del commercio elettronico sta rapidamente modificando il sistema economico, mettendo in crisi non solo le tradizionali modalità di funzionamento del mercato, con relativi riflessi sulle regole della concorrenza e sulle forme di tutela del consumatore, ma anche l'esercizio della potestà impositiva degli Stati. In un sistema economico sempre più globalizzato e "dematerializzato", gli istituti che hanno disciplinato la fiscalità internazionale nell'ultimo secolo, fondati principalmente sulla nozione di "stabile organizzazione" e sulle regole del *"trasfer pricing"*, non si rivelano più adeguati per il controllo del crescente flusso di ricchezza che si produce attraverso le operazioni in rete, e non assicurano una tassazione efficace, che rispetti le condizioni di parità tra tutti gli operatori sul mercato.

Negli anni recenti gli organismi economici internazionali e le istituzioni europee hanno avvertito la rilevanza e la gravità del problema ed hanno svolto autorevoli ed approfondite analisi del fenomeno, fornendo pure utili indicazioni sui percorsi e sulle soluzioni che gli Stati potrebbero adottare per ridistribuire la loro potestà impositiva in base al luogo in cui vengono effettivamente realizzati i profitti delle imprese multinazionali mediante l'attività di vendita, anche se "a distanza", dei loro prodotti. Tuttavia, queste proposte stentano a trovare consenso e condivisione da parte degli Stati, soprattutto a causa dei persistenti contrasti di interesse: alle spinte verso una più equa ripartizione del potere impositivo in base al criterio della fonte del reddito, si contrappone la tradizionale impostazione secondo cui il reddito di impresa deve intendersi realizzato nel luogo di svolgimento dell'attività di produzione; ed in tale contesto si inserisce la politica degli

Stati che hanno interesse ad attrarre capitali ed a favorire l'esercizio di attività di intermediazione nel loro territorio, mediante la concessione di regimi fiscali privilegiati e secondo logiche competitive.

Nella attesa di pervenire ad un nuovo sistema impositivo a livello transnazionale, gli Stati manifestano la tendenza ad adottare iniziative individuali, che possano in qualche modo limitare i fenomeni di erosione della propria base imponibile e di esenzione da tassazione a causa dell'abile attività di pianificazione fiscale dei grandi operatori multinazionali. Si tratta di iniziative talvolta coraggiose, in altri casi estemporanee, e comunque problematiche e scarsamente efficaci, in mancanza di un quadro di riferimento comune e condiviso.

Complessi problemi si registrano anche nel settore dell'imposizione indiretta, ove occorre procedere ad un costante affinamento ed adeguamento delle regole relative alla territorialità delle operazioni, al fine di garantire l'effettiva neutralità delle imposte per tutti gli operatori e di evitare che un'allocazione disuguale in luoghi distanti da quelli del consumo possa avere effetti distorsivi della concorrenza sul mercato. Anche in tal caso, la soluzione dei problemi è ostacolata dalla complessità delle questioni e dalla difficoltà di armonizzare la legislazione di tutti gli Stati interessati.

In un incontro svolto presso l'Università Europea di Roma (U.E.R.) in data 23 febbraio 2016, hanno discusso di questi problemi i docenti di diritto tributario dell'Università Bocconi di Milano, della LUISS – Guido Carli e della U.E.R., con il patrocinio dell' *"Italian Academy of the Internet Code"* (IAIC), nell'ambito del PRIN 2010/11 su: *"La regolamentazione giuridica delle Tecnologie dell'Informazione e della Comunicazione (TIC) quale strumento di potenziamento delle società innovative, inclusive e sicure"*.

L'incontro di studi è stato coordinato dal prof. Giuseppe Di Taranto, Professore ordinario di storia dell'economia e dell'impresa presso la LUISS, ed è stato illustrato dalla autorevole partecipazione del prof. Franco Gallo, Presidente emerito della Corte Costituzionale e massimo esperto nazionale della materia.

Un prezioso valore aggiunto è stato fornito dall'intervento prof. Tulio Rosembuj, professore emerito dell'Università di Barcellona, che ha illustrato i risultati dei suoi studi sulla moneta virtuale generata sul mercato

della rete (*"bitcoin"*). La sua relazione ha rivelato uno scenario in cui i confini tra il mondo immateriale di internet e l'economia reale sono sempre più labili, ed in cui urge individuare nuovi schemi culturali e nuovi strumenti giuridici per rimanere al passo del progresso tecnologico.

La complessità e l'attualità dei problemi, l'autorevolezza dei relatori e la varietà delle opinioni emerse dal dibattito, inducono a pubblicare gli atti dell'incontro di studio, nell'auspicio che esso sia foriero di ulteriori positivi sviluppi non solo per il dialogo dottrinale, ma anche per l'azione del Governo, sul quale grava l'ormai impellente compito di fornire una prima risposta al sempre più diffuso fenomeno degli *"Stateless income"*.

L'ECONOMIA DIGITALE
TRA LIBERTÀ DI STABILIMENTO ED ELUSIONE FISCALE

Alessandro De Stefano
Università Europea di Roma

Sommario: 1. Il potere impositivo degli Stati nei riguardi delle società multinazionali; 2. Le tendenze evolutive degli Stati e delle Organizzazioni internazionali sulla tassazione dell'economia digitale; 3. Regolamentazione dell'economia digitale e libertà di stabilimento delle imprese e di concorrenza fiscale degli Stati; 4. Erosione della base imponibile e dispersione dei profitti nell'economia digitale; 5. Problematiche attuali e proposte di intervento.

1. Il potere impositivo degli Stati nei riguardi delle società multinazionali

I sistemi fiscali di quasi tutti gli Stati, che si fondano essenzialmente su schemi elaborati con riferimento a mercati nazionali chiusi, devono oggigiorno affrontare le sfide di un sistema economico che ha rapidamente assunto le dimensioni di un unico mercato di dimensione mondiale. I sistemi normativi vigenti si ispirano ai tradizionali canoni della sovranità statuale e si basano sostanzialmente su due concorrenti fattori di collegamento, che costituiscono la fonte dell'esercizio della potestà impositiva: il criterio soggettivo della residenza, che giustifica l'assoggettamento a tassazione dei redditi ovunque prodotti dai residenti, ed il criterio oggettivo del luogo di produzione del reddito, che giustifica l'assoggettamento a tassazione di tutti i redditi da chiunque prodotti nel territorio dello Stato.

Quest'ultimo criterio di collegamento, che riguarda i soggetti non residenti, costituisce espressione della sovranità esercitata dallo Stato nell'ambito del proprio territorio, ed evoca pertanto l'attività di controllo che esso è in grado di esercitare con la sua autorità sui soggetti che fisicamente operano e sulle attività che materialmente si svolgono all'interno dei propri confini.

Come è noto, secondo le regole codificate dalle convenzioni contro le doppie imposizioni sulla base del modello OCSE, i redditi dei soggetti non residenti che esercitano attività d'impresa si considerano prodotti nel territorio di uno Stato quando sono riferibili ad una "stabile organizzazione" (reale o personale) ivi costituita; cioè, quando nel territorio dello Stato sia riscontrabile una sede fissa d'affari del soggetto non residente, attraverso la quale si realizzano i redditi quivi prodotti. Il potere impositivo è collegato dunque al controllo ed alla autorità che esso è in grado di esercitare sulle strutture e sulle persone che materialmente operano nel proprio territorio.

Questo tradizionale criterio di collegamento entra però in crisi quando le attività economiche assumono una dimensione che trascende i limiti territoriali del potere impositivo degli Stati, e quando il progresso tecnologico e l'apertura dei mercati consentono di sviluppare le transazioni commerciali nelle varie parti del mondo senza necessità di ubicarsi fisicamente all'interno di esse.

La globalizzazione dei mercati, che negli ultimi 50 anni ha rappresentato il principale fattore di crescita e di miglioramento del tenore di vita delle popolazioni, è alimentata dal progresso delle scienze e delle comunicazioni, dalla liberalizzazione delle attività economiche, dal dinamismo della concorrenza internazionale e dalla promozione delle libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali. Nella misura in cui trascendono le dimensioni territoriali nelle quali si esplica la sovranità degli Stati, questi fenomeni rendono necessaria l'elaborazione di nuovi istituti e di nuove tecniche giuridiche, che consentano di assoggettare ad un efficace prelievo fiscale, mediante imprescindibili forme di cooperazione, i redditi prodotti mediante attività che trascendono i confini territoriali degli Stati e che si sviluppano su scala planetaria.

Questi fenomeni e le connesse problematiche non sono tipici dell'economia digitale. Essi si sono manifestati sin dalla seconda metà dello scorso secolo, all'indomani dell'ultima guerra, allorquando l'apertura dei mercati ha fatto emergere il divario tra i limiti territoriali della sovranità dello Stato e l'espansione dell'operatività dei grandi gruppi societari sul piano sovranazionale. Sin da tale momento è apparso necessario individuare idonei strumenti per ricondurre nell'alveo della potestà impositiva degli Stati

la produzione di ricchezza realizzata dalle grandi società multinazionali nei diversi territori.

Nella giurisprudenza italiana è noto il caso «*Philip Morris*»[1], oggetto di una sentenza con cui la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimi – non senza vivaci contrasti in dottrina ed in sede Ocse – gli atti di accertamento con cui l'Amministrazione finanziaria aveva recuperato a tassazione le imposte dirette ed indirette relative alle vendite effettuate dalla multinazionale del tabacco nel territorio dello Stato, nel presupposto che l'attività quivi svolta fosse riferibile non alle società estere che formalmente la gestivano, ma ad una loro controllata residente, considerata come stabile organizzazione dell'intero gruppo; con la conseguente configurabilità del nesso tra l'attività svolta ed il territorio dello Stato, idoneo a giustificare l'esercizio del potere impositivo.

Già nella *old* economy, anche quando fosse stato possibile individuare una sede o una rappresentanza del soggetto non residente nello Stato che integrasse l'astratto presupposto per la tassazione dei redditi ascrivibili alla propria "stabile rappresentanza" nel territorio, risultava assai difficile pervenire ad una tassazione effettiva. Il tema più delicato è sempre stato quello di distinguere quella parte di reddito imputabile ad opere dell'ingegno, alla ricerca scientifica, alle attività direzionali e simili (i cd. *"intangibles"*), che la stabile organizzazione residente deve ribaltare a

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] Si fa riferimento alla sentenza della Cassazione del 25 maggio 2002, n. 7682, e altre coeve. Sul tema, cfr. C. Garbarini, *La nozione di stabile organizzazione nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2002, fasc. 3, parte 2, pp. 443-461; G. Sozza, *Note a margine della pronuncia della Cassazione sul caso Philip Morris*, in *Il Fisco*, 2002, fasc. 38, p. 6036 e ss.; B. Accilli, *Il caso Philip Morris*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, fasc. 1, parte 1, p. 65 e ss.; M. Tancredi, *Dopo il caso 'Philip Morris' la Suprema Corte statuisce ancora sul centro di attività stabile ai fini dell'Iva e sulla questione della società di capitali controllata da soggetto non residente riqualificata quale stabile organizzazione*, in Bollettino Tributario d'informazione, 2004, fasc. 17, p. 1205 ss.; A. Musselli, *"Trasferimento" di funzioni svolte da società del gruppo, ricollocazione dei flussi reddituali e problematiche fiscali connesse*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, fasc. 11, p. 1505; M. Cerrato, *Stabile organizzazione e gruppi tra rigori giurisprudenziali e temperamenti dell'OCSE*, in *Corriere tributario*, 2008, fasc. 43, p. 3507.

favore della casa madre estera sotto specie di compensi per l'uso dei diritti immateriali, ovvero di canoni (o *royalties*) per la concessione dei diritti d'uso dei brevetti, dei marchi, dei diritti d'autore, del *know how*.

Poiché si tratta di diritti esclusivi di elevata mobilità, che possono essere facilmente localizzati in qualunque luogo e per i quali non è agevole individuare un prezzo o un valore di riferimento, i compensi dovuti per queste causali nelle operazioni infragruppo erano determinati con criteri ampiamente discrezionali, difficilmente sindacabili dall'Amministrazione finanziaria. In tal modo, essi hanno potuto sempre costituire agevole strumento per trasferire il reddito prodotto nello Stato in cui avviene la produzione o la commercializzazione dei beni nello Stato in cui hanno sede la società controllante o la casa-madre.

Similmente, già nel passato i prezzi dei servizi infragruppo ed i *cost sharing agreement* (cioè gli accordi infragruppo per ripartire le spese di comune interesse ed i costi di ricerca) hanno rappresentato uno strumento difficilmente controllabile per deviare in altro Paese i profitti realizzati nel luogo di effettivo esercizio dell'attività.

L'economia digitale non ha dunque creato nuove problematiche, ma ha amplificato ed esacerbato quelle esistenti. I problemi già presenti nei sistemi fiscali degli Stati sono così letteralmente esplosi, imponendo soluzioni immediate e non più eludibili: per un verso il rapido sviluppo delle tecnologie digitali ha impresso ulteriore e straordinario impulso alla globalizzazione del sistema economico; per altro verso esso ha originato il fenomeno della "dematerializzazione" dei beni e dei servizi ed ha accentuato la mobilità dei fattori produttivi, la formazione di monopoli, l'accumulazione dei profitti, l'accelerazione degli scambi, la riduzione dei costi, la moltiplicazione dell'offerta, le capacità di acquisizione, raccolta ed elaborazione dei dati.

In tale contesto appare sempre più manifesta l'inadeguatezza dei tradizionali apparati normativi, che si fondano sul controllo delle attività fisicamente svolte nel territorio dello Stato. Di conseguenza, gli Stati rivelano una crescente incapacità di sottoporre ad un efficace sistema di tassazione, nel rispetto dei principi di capacità contributiva e secondo criteri di "parità delle armi", i grandi gruppi di imprese che conducono, a livello

sovranazionale, questo impetuoso fenomeno di trasformazione dell'economia globale. In mancanza di un rapido processo di coordinamento e di cooperazione tra tutti i Governi, il rischio di un'economia senza Stati e di Stati senza potere impositivo nei confronti delle multinazionali, diviene concreto.

2. Le tendenze evolutive degli Stati e delle Organizzazioni internazionali sulla tassazione dell'economia digitale

L'attenzione degli Stati e delle Organizzazioni internazionali per la tassazione dell'economia digitale costituisce un evento recente. Fino a pochi anni fa, le attività che si sono sviluppate sulla rete delle telecomunicazioni elettroniche sono state considerate parte di una realtà virtuale, della quale non erano ancora chiari i potenziali riflessi sull'economia reale, e sulla quale non potevano essere comunque imposti disincentivi e freni, pena la limitazione del progresso tecnologico. La rete *internet* è stata quindi inizialmente considerata come una *no tax land*, insuscettibile di essere assoggettata a tributi propri[2].

In particolare, con la comunicazione intitolata *«Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico»* (doc. n. 157 del 15 aprile 1997)[3], la Commissione Europea ha ritenuto opportuno non assoggettare le operazioni *on line* ad imposizioni supplementari ed aggiuntive rispetto a quelle esistenti; ed analogo orientamento la Commissione ha espresso con comunicazione del 17 giugno 1998 e nella relazione di accompagnamento alla proposta di direttiva del Consiglio del 7 giugno 2000.

Anche il *Committee on fiscal affairs* dell'Ocse ha ritenuto inopportuna l'istituzione di tributi specifici, ritenendo sufficiente, ove possibile,

[2] Sul punto, cfr. A. Uricchio, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010, p. 50 ss.; ID., *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta "Bit Tax". Prospettive di riforma della fiscalità di internet*, in *Riv. Informaz.*, 2005, p. 753 ss.

[3] Si veda *European Commission, Press Release Database*, reperibile al sito *http://europa.eu/rapid/press-release_IP-97-313_it.htm*

l'estensione delle regole previste per le operazioni realizzate con strumenti tradizionali.

A non diverse conclusioni è pervenuto il Dipartimento del Tesoro americano nel documento denominato *«Selected tax policy implications of global electronic commerce»* (novembre 1996), ove si è ritenuto fondamentale non gravare di ulteriori imposte le attività economiche poste in essere attraverso la rete. Successivamente, nell'anno 1998 gli Stati Uniti hanno adottato il cd. *«Internet tax freedom act»,* che ha previsto l'esenzione da imposte statali, federali o locali per tali attività per un periodo transitorio di tre anni (poi ulteriormente prorogato nell'anno 2001 con il cd. *«Internet tax non discrimination act»*).

La libertà di stabilimento delle imprese digitali e la loro salvaguardia da possibili pretese impositive degli Stati sono state rafforzate anche dalla modifica del Commentario all'art. 5 del modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni (cui si è uniformato, nell'ordinamento interno, il quinto comma dell'art. 162 del t.u.i.r.), ove si è chiarito che la presenza di un sito web su un server, o l'utilizzo dei servizi di un *Internet service provider,* non costituiscono di per sé stabili organizzazioni di un soggetto non residente; con la conseguenza che uno Stato non può pretendere di assoggettare a tassazione i redditi realizzati da un'impresa digitale nel proprio territorio per il solo fatto che essa si avvalga di un sito *web* quivi istituito o di una connessione fornita da un *internet provider* quivi residente, perché tali dotazioni non sono sufficienti per configurare una "stabile organizzazione" e per affermare che le attività realizzate mediante il loro uso sono radicate nel proprio territorio[4].

Un'inversione di tendenza si è registrata nei primi anni del nuovo millennio, allorché sono state avvertite le potenzialità della rete

[4] Come già rilevato, l'indicazione dell'OCSE è stata recepita nel nostro ordinamento mediante l'art. 163, comma 5, del d.lgs. 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 1, d.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, a decorrere dai periodi di imposta che hanno inizio successivamente al 1° gennaio 2004, per il quale: *«[…] non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi»*.

nell'implementazione delle attività economiche e degli scambi di beni e di servizi. Piuttosto che come mero strumento o come luogo "virtuale", *internet* è apparso come un nuovo mercato, con proprie caratteristiche e peculiarità spazio-temporali, bisognoso di propria regolamentazione.

Sotto il profilo civilistico, è emersa la necessità di una specifica disciplina per regolare, tra l'altro, la formazione del consenso ed il perfezionamento del contratto, i sistemi di pagamento, la responsabilità delle parti, la tutela del consumatore (cfr., a tal fine, la direttiva comunitaria 8 giugno 2000, n. 31, recepita in Italia con il d.lgs. del 9 aprile 2003, n. 70); sotto il profilo fiscale, sulla base del programma approvato nel vertice tenuto ad Helsinki alla fine del 1999, è stata emanata la direttiva comunitaria 7 maggio 2002, n. 38 (recepita, nell'ordinamento interno, con la legge comunitaria 3 febbraio 2003, n. 14, ed il d.lgs. attuativo del 1° agosto 2003, n. 273), recante una prima disciplina dell'assoggettamento ad IVA, come prestazione di servizio, del commercio elettronico diretto.

Negli anni successivi il dibattito è oscillato tra due posizioni contrapposte, senza tuttavia pervenire ad alcun tangibile risultato: da un lato, l'inefficace ricerca dei metodi e delle forme per poter assoggettare ad una tassazione effettiva, secondo la disciplina ordinaria, gli enormi profitti prodotti in misura crescente dalle imprese digitali mediante l'offerta di beni e servizi smaterializzati, nella totale assenza di qualsiasi presenza fisica nel territorio degli Stati; da un altro lato, la configurazione di nuove tasse, che potessero specificamente applicarsi alle attività veicolate dalle nuove tecnologie informatiche, nella sperimentata incapacità del tradizionale sistema impositivo di colpire la nuova ricchezza che si formava sul mercato della rete.

In questa ottica, nel corso del tempo sono state formulate varie proposte, quasi mai concretizzate, per istituire:

a. una *"bit tax"*, sostitutiva dell'I.V.A., da applicare (nella misura stimata di 0,000001 centesimo di dollaro/*bit*) in base al numero di impulsi elettronici emessi da ciascun soggetto collegato alla rete;

b. una tassa di registrazione del dominio (e cioè del nome che consente l'identificazione e la localizzazione dei *computer* interconnessi);

c. una tassa di concessione degli indirizzi IP (e cioè del codice di identificazione che permette di collegare il *computer* alla rete);

d. un'imposta sulla pubblicità "*on line"*;

e. una tassa sugli accessi ("*hits"*), e cioè su ciascuna connessione effettuata da un operatore ad un sito *web*, sia commerciale che professionale.

L'effettiva presa di coscienza dei problemi della tassazione dell'economia digitale da parte delle Organizzazioni internazionali si inserisce nella più generale tendenza degli ultimi anni ad indirizzare le politiche fiscali nei confronti dei grandi gruppi multinazionali e di recuperare a tassazione la base imponibile erosa da strategie di pianificazione fiscale che sottraggono ingenti entrate fiscali all'Amministrazione finanziaria di tutti gli Stati. Il dinamico sviluppo della globalizzazione sotto la spinta della digitalizzazione dell'economia ed i correlati fenomeni di sottrazione di ingenti risorse economiche alla potestà impositiva degli Stati, contrapposti alla contrazione delle risorse pubbliche derivante dalla crisi economica e dai patti di stabilità, hanno indirizzato la politica delle Istituzioni verso una radicale revisione delle tradizionali regole che hanno fin qui regolato la fiscalità internazionale.

Nell'anno 2013 i Paesi del G20 e l'Ocse hanno concordemente adottato un piano, articolato in 15 azioni, per contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile e della diversione dei profitti (*«Base Erosion and Profit Shifting»*: *BEPS*)[5]. Si è convenuto che il contrasto di questi fenomeni è una questione di particolare rilevanza per gli Stati e deve essere realizzato in tempi ristretti, onde impedire lo sgretolamento dell'esistente cornice del sistema fiscale internazionale convenzionale, che si accrescerebbe con esiti incerti per le imprese nel momento in cui gli scambi internazionali si rendono più necessari che mai.

Il piano di azione, pubblicato nel mese di luglio 2013, prevede una serie di misure coerenti e coordinate, relative a tutti i principali strumenti di regolazione della fiscalità internazionale, quali la definizione di "stabile organizzazione" (e quindi delle condizioni in base alle quali i redditi di una

[5] Ocse, *Addressing base erosion and profit shifting*, 12 febbraio 2013, *http://www.oecd-ilibrary.org/ taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en*

società devono ritenersi prodotti e dunque tassati nel territorio di uno Stato diverso da quello di residenza), la disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC) e dei prezzi di trasferimento *(Transfer Pricing)*, la neutralizzazione degli "accordi combinati ibridi" (*Hybrid Mismatches Agreements*) e degli abusi dei trattati *(Treaty Shopping)*, usualmente utilizzati dai gruppi sovranazionali per dirottare i redditi verso Paesi a fiscalità privilegiata o per fruire indebitamente dei benefici dagli stessi trattati offerti.

La prima azione prevista dal Piano, da integrare con tutte le altre, riguarda proprio la tassazione dell'economia digitale, che rappresenta il più rilevante problema emergente nel contesto della globalizzazione dei mercati.

In attuazione del Piano, nel corso del 2014 la Commissione degli Affari fiscali dell'Ocse ha adottato un primo gruppo di 7 linee di indirizzo. Esso comprende il rapporto redatto nel mese di settembre da una speciale *"Task force on the digital economy"*, organismo sussidiario della predetta Commissione, a seguito di apposita consultazione pubblica indetta il 22 novembre 2013.

Nel marzo 2014 l'Organizzazione ha diffuso e sottoposto a consultazione pubblica una bozza di rapporto relativa alla prima azione[6]. L'analisi dei contributi pervenuti ha portato alla pubblicazione, il 16 settembre 2014, di un testo definitivo da sottoporre all'esame del G20[7]. Il rapporto finale della *"Task force"*, denominato «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*», è stato poi pubblicato nello scorso 2015[8].

In analoga direzione si è orientata la Commissione Europea, che con decisione C(2013)7082 *final* del 22 ottobre 2013 ha istituito un *"High Level*

[6] Ocse, *Beps Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, 24 marzo 2014, sul sito *http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf*.

[7] Ocse, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 16 settembre 2014, sul sito *http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy _9789264218789en*.

[8] Ocse, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 5 ottobre 2015, sul sito http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

Expert Group on Taxation of the Digital Economy", composto di 7 membri indipendenti, con il fine di *«sviluppare una posizione omnicomprensiva dell'UE sulle questioni fiscali relative all'economia digitale»* e con il compito – tra l'altro - *«di sorvegliare l'evoluzione delle politiche fiscali relative all'economia digitale»*; *«di contribuire a formulare proposte per la tassazione dell'economia digitale ed esaminare possibili basi imponibili alternative a quelle attualmente in vigore»*; *«di analizzare in modo esaustivo la relazione tra le attività delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale all'interno dell'UE ed il loro contributo diretto o indiretto al gettito fiscale degli Stati membri, nonché le eventuali carenze nell'adeguamento delle norme fiscali internazionali attualmente in vigore all'economia digitale»*; *«di fornire… un'ampia gamma di possibili soluzioni… indicando i rischi, le possibili conseguenze e l'impatto economico e finanziario per l'Unione di ciascuna soluzione proposta»*[9].

In data 28 maggio 2014 il Gruppo di Esperti ha pubblicato il proprio rapporto[10]. Con esso, con riferimento alle imposte dirette, ha proposto in sintesi: a) nel breve periodo, l'adozione di una linea comune dell'U.E. nell'ambito del progetto BEPS dell'Ocse, al fine di implementare l'attuale disciplina convenzionale sulla tassazione transnazionale, con specifico riferimento al contrasto delle pratiche fiscali dannose, alla revisione delle regole sul *transfer pricing* e sulla ridefinizione dei criteri in base ai quali l'attività commerciale di un ente non residente deve ritenersi svolta nel territorio dello Stato, con conseguente assoggettamento a tassazione degli utili ad essa riferibili; b) in un più lungo periodo, l'introduzione di una modalità di determinazione del reddito globalmente prodotto e delle relative imposte, da ripartire tra tutti gli Stati interessati in base a criteri obiettivi e proporzionati.

Per quanto riguarda invece le imposte indirette, dal 1° gennaio 2015 sono state introdotte significative modifiche della disciplina dell'IVA a

[9] La decisione si può rinvenire sul sito: *https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/com_2013_7082_en.pdf*

[10] Il rapporto è reperibile al sito: *http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf*

livello europeo. La riforma ha previsto, in particolare, che il luogo di prestazione di tutti i servizi di telecomunicazione e *broadcasting* e di tutti i servizi digitali a privati consumatori deve essere individuato nello Stato membro in cui si trova il consumatore, e non più in quello in cui è stabilito il fornitore, in sintonia con la natura dell'IVA quale imposta sui consumi. In questo modo si è arrestata la precedente tendenza delle imprese a localizzarsi nei Paesi con aliquota IVA inferiore, con pregiudizio dei Paesi in cui avveniva effettivamente il consumo[11].

Negli anni recenti anche i singoli Stati hanno ritenuto di dover assumere iniziative autonome per affrontare i nuovi problemi della tassazione dell'economia digitale.

In particolare:

a) nell'anno 2013 è stato pubblicato in Francia il Rapporto Colin e Collin, che – con riferimento specifico alle tematiche BEPS – ha proposto in sintesi:

i. per quanto riguarda l'imposizione diretta, una modifica della nozione di "stabile organizzazione", includendo in essa il caso del soggetto che conduca un *business* in un Paese diverso da quello di residenza mediante utilizzo di dati raccolti attraverso il sistematico monitoraggio degli utenti *internet* di quel Paese. In questa prospettiva, la raccolta di dati ed il *data base* che ne deriva non è una attività "ancillare e secondaria", ma l'oggetto essenziale di tale *business*;

ii. con riferimento alle imposte indirette, oltre alla introduzione delle modifiche alla disciplina IVA già proposte dalla Commissione (applicazione dell'IVA nel luogo di residenza del consumatore finale), l'introduzione di una tassa sulla raccolta, l'archiviazione e l'impiego di dati relativi ad utilizzatori del *web*, qualora tale attività sia praticata con continuità e sistematicità in relazione ai residenti di un determinato territorio;

b) nel Regno Unito è stata introdotta la *«Diverted Profit Tax»*[12];

c) in Italia:

[11] Cfr. la successiva relazione di G. Melis, *Profili strutturali dell'imposizione indiretta dell'economia digitale*, in questa Rivista.

[12] Cfr. la successiva relazione di F. Gallo, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in questa Rivista, pp.

i. con l'art. 1, comma 33 (poi abrogato dall'art. 2, d.l. 6 marzo 2014, n. 16), e con i commi 177 e 178 del d.l. della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) è stata prevista la cd. *«web tax»*;

ii. l'art. 99, lett. i), della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha previsto *«l'introduzione, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo anche conto delle esperienze internazionali, di sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale»*;

iii. in data 27 aprile 2015 i deputati Stefano Quintarelli e Giulio Cesare Sottanelli hanno presentato la proposta di legge recante *«Norme in materia di contrasto all'elusione fiscale online»*[13]. Tuttavia tale proposta, pur avendo alimentato un vasto dibattito in dottrina e sui *"media"*[14], non ha mai iniziato l'iter parlamentare.

3. Regolamentazione dell'economia digitale e libertà di stabilimento delle imprese e di concorrenza fiscale degli Stati

L'attuale tendenza a sollecitare progetti di riforma che consentano agli Stati una più efficace tassazione dei profitti derivanti dal vertiginoso sviluppo del mercato digitale non è tuttavia unanime. Non mancano resistenze e voci di dissenso da parte degli Stati che preferiscono offrire sistemi fiscali vantaggiosi per favorire l'attrazione dei capitali e delle iniziative economiche.

Queste contrapposte tendenze sono sostenute anche da teorie dottrinali ispirate ai principi del liberismo. È opportuno farvi un breve riferimento, al fine di verificare i loro presupposti ed i loro contenuti.

[13] A.C. n. 3076. La proposta di legge è stata assegnata alla VI Commissione della Camera.
[14] Cfr. A. Persiani, *"La Digital Tax italiana: alcune brevi riflessioni",* sul sito di questa Rivista all'indirizzo *www.dimt.it/2015/09/10* Id., *"Digital tax: melius re perpensa il governo fa marcia indietro",* sullo stesso sito all'indirizzo *www.dimt.it/2015/10.*

Un primo motivo ostativo alla riforma delle tradizionali forme della fiscalità internazionale è rinvenuto solitamente in ragioni di carattere economico. Esso si basa sul timore che un eventuale aggravamento della tassazione, specie se realizzata mediante l'imposizione di nuovi tributi, possa costituire un ostacolo all'innovazione e alla crescita delle tecnologie informatiche e telematiche e possa determinare un freno allo straordinario sviluppo dei sistemi produttivi e delle relazioni sociali, che si è registrato per loro effetto negli anni recenti.

Un secondo motivo si fonda su argomenti di carattere più strettamente giuridico. Secondo le tesi liberiste, alle imprese sovranazionali dovrebbe essere sempre garantito il diritto di organizzare le proprie strategie commerciali secondo regole di razionalità economica, in modo da massimizzare i profitti e minimizzare gli oneri fiscali, nel rispetto delle libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali, anche al fine di ridurre gli oneri fiscali, nel rispetto delle libertà di stabilimento e di circolazione dei capitali, anche al fine di ridurre i prezzi di vendita, a beneficio del consumatore finale. Parallelamente, anche gli Stati avrebbero il diritto di determinare liberamente le condizioni ed i livelli della tassazione nel loro territorio, in modo da attrarre capitali ed iniziative economiche estere, secondo un corretto principio di "concorrenza fiscale" con gli altri Stati. Qualunque intervento che tendesse ad assoggettare a tassazione in uno specifico territorio e secondo le norme fiscali di uno specifico Stato i profitti realizzati e le operazioni compiute nel mercato globale della rete, sarebbe in contrasto con i principi anzidetti.

Secondo l'Istituto Bruno Leoni – un Istituto di ricerca dichiaratamente impegnato nella «difesa della libertà di mercato» - «la presunta emergenza del regime tributario da applicare alle imprese digitali non esiste e le misure proposte per affrontarla rischiano di essere nocive». Ad avviso di tale Istituto, «*il dibattito in materia di tassazione delle multinazionali del digitale appare caratterizzato da molte petizioni di principio e affermazioni roboanti, ma scarsamente fondate su una rigorosa osservazioni empirica*»[15].

[15] M. Trovato, *Una soluzione in cerca di un problema? La tassazione dell'economia digitale*, sul sito *http://www.brunoleonimedia.it/public/Papers/IBL_SR-Tassazione_Digitale.pdf.*

Infatti, la sproporzione tra ricavi realizzati ed imposte pagate, denunciata dalla stampa più autorevole, potrebbe spiegarsi con «*legittime strategie industriali volte a privilegiare la conquista di una solida posizione di mercato a prezzo di una ridotta redditività immediata*», così come dimostrerebbe il fatto che – secondo i dati emergenti dal *report* del Gruppo di Esperti della Commissione Europea – le aliquote applicate a livello mondiale nel triennio 2011–2013 a sette multinazionali digitali e a sette multinazionali di altri settori non divergono significativamente tra loro, e risultano superiori di quasi tre punti alla media europea.

Segnatamente, nel contrasto tra «*la libertà delle imprese multinazionali di approntare l'organizzazione più adatta per portare avanti la missione commerciale del gruppo ed il desiderio dei pubblici poteri di vagliare l'effettiva logica industriale alla base dell'articolazione realizzata*», dovrebbe prevalere il principio – affermato da quasi un secolo dalla giurisprudenza americana – secondo cui «*ciascuno può regolare i propri affari in modo che le imposte dovute siano le più basse possibili*», in mancanza di un vincolo «*a scegliere la strada più remunerativa per l'erario*»[16].

A ciò si aggiunge che non sarebbe corretto «*impedire ai paesi a più bassa tassazione di attrarre capitali a danno dei paesi a più alta tassazione*», perché così facendo si limiterebbe quella concorrenza fiscale tra Stati, che – dagli anni '80 del secolo scorso – si è tradotta in un abbattimento molto significativo delle aliquote (dall'aliquota media del 47,5%, registrata nell'anno 1981, a quella media del 25,5%, rilevata nell'anno 2013), bilanciato da un corrispondente aumento della base imponibile (e, di conseguenza, del gettito fiscale).

In buona sostanza, occorrerebbe difendere «*la libertà dei singoli paesi di determinare autonomamente i propri regimi tributari in ossequio a una precisa idea di crescita, che riguarda le imprese residenti ancor prima degli investimenti internazionali*», unitamente alla «*libertà delle imprese di perseguire le proprie strategie a beneficio di consumatori, azionisti e lavoratori*». Questa posizione si iscrive nel più ampio contesto di una teoria

[16] M. Trovato, cit.

diretta a superare la tassazione sui redditi di impresa, che si rivela «*altamente inefficiente, scarsamente al passo con la realtà dei mercati, foriera di comportamenti opportunistici, caratterizzata da un deficit di certezza», oltre che «dannosa per la crescita*»[17].

La tassazione, dunque, non dovrebbe colpire i processi di formazione della ricchezza, ma dovrebbe gravare solo sulle persone fisiche, quali lavoratori, investitori o consumatori, quando fruiscono della retribuzione per il lavoro prestato o della distribuzione dei profitti realizzati dall'impresa, o quando utilizzano il proprio reddito per l'acquisto dei beni e dei servizi da essa prodotti.

Sebbene siano minoritarie, queste tesi meritano di essere attentamente considerate, al fine di accertare la legittimità dell'attuale tendenza a reindirizzare ed a redistribuire le attività economiche che si svolgono sul mercato globale della rete, nell'intento di ricondurle nella giurisdizione degli Stati dai quali si originano i profitti e nei quali si realizza il consumo.

La prima questione, che sotto il profilo metodologico conviene analizzare, investe la stessa giustificazione di un'imposizione fiscale sui redditi societari, che da un lato costituirebbe un ostacolo all'innovazione ed alla crescita economica ed un fattore di aumento dei prezzi e di contrazione del mercato, e da un altro lato si tradurrebbe in una forma di doppia imposizione sugli stessi redditi che saranno tassati a carico dei soci all'atto della loro distribuzione sotto forma di dividendi.

A tal proposito, è facile osservare che non vi è ragione per derogare al fondamentale principio costituzionale di capacità contributiva, che – imponendo a "tutti" i soggetti dell'ordinamento di concorrere al sostentamento della spesa pubblica – non consente di introdurre discriminatorie eccezioni a vantaggio delle persone giuridiche o di esentare da imposizione i redditi prodotti in forma associata, fino al momento dell'effettiva distribuzione. È vero che la tassazione di tale tipologia di redditi può dare adito a fenomeni di doppia tassazione economica, nel caso in cui non sia efficacemente neutralizzata mediante strumenti opportuni (quali la concessione di un credito di imposta o un regime di esenzione,

[17] M. Trovato, cit.

totale o parziale, al momento della distribuzione ai soci). È però altrettanto vero che - come evidenziato da ampia letteratura – la tassazione dei redditi societari è imposta dalla necessità di evitare che essi possano essere sottratti ad imposizione *"ad libitum"* per un indefinito periodo di tempo, fino a quando non ne sia discrezionalmente disposta la distribuzione ai soci.

Se, dunque, non si può ipotizzare un superamento dell'attuale sistema impositivo dei redditi societari, ancor meno si potrebbe giustificare una rinuncia degli Stati ad esercitare la propria potestà impositiva nei confronti delle multinazionali estere che operano nel proprio territorio; e ciò sia perché la loro capacità contributiva è spesso enormemente maggiore di quella delle imprese nazionali, che sono normalmente assoggettate ad imposizione; sia perché una loro esenzione, di fatto o di diritto, non sarebbe verosimilmente bilanciata da una corrispondente tassazione a carico dei soci, perché residenti all'estero.

A loro volta, gli argomenti fondati su valutazioni di carattere economico sembrano travisare la funzione propria degli obblighi contributivi. La pur legittima esigenza di salvaguardare l'innovazione e il progresso tecnologico e di favorire il contenimento dei costi dei beni e dei servizi a beneficio dai consumatori, deve essere bilanciata con la contestuale esigenza di assicurare la copertura dei costi della spesa pubblica, finalizzata alla soddisfazione di innumerevoli bisogni di interesse generale. Se da un lato gli oneri fiscali devono essere imposti in misura equa e sostenibile, e una misura eccessiva del prelievo deve essere evitata al fine di non pregiudicare la produttività delle imprese e la crescita complessiva, da un altro lato non si può pretendere che le imprese più dinamiche e maggiormente produttive (e perciò astrattamente dotate di maggiore capacità contributiva) siano per ciò stesso sottratte all'obbligo di contribuire con parte dei propri profitti alla soddisfazione degli interessi generali.

Con riferimento all'asserita libertà delle imprese di localizzare le proprie attività secondo le proprie discrezionali scelte di razionalità economica, anche mediante una accurata pianificazione che consenta di eliminare o di ridurre drasticamente gli oneri fiscali, è facile osservare che anche i soggetti che operano su scala planetaria compiono le proprie operazioni e conseguono i propri profitti nel territorio dei singoli Stati e

devono rispettare le leggi dei rispettivi ordinamenti. Non si può ritenere perciò lecito il comportamento di quelle imprese multinazionali che, utilizzando strutture di puro artificio costituite al solo scopo di conseguire un vantaggio fiscale, tendono ad aggirare gli obblighi contributivi ai quali sarebbero ordinariamente tenute in base alle leggi stabilite dai Paesi nei quali esercitano le proprie attività e concludono i propri affari.

D'altronde, sono frequenti le formali dichiarazioni delle principali multinazionali operanti nell'economia digitale che proclamano la volontà di ottemperare fedelmente agli obblighi fiscali nei Paesi in cui operano, nel rispetto delle leggi vigenti e dei principi che ispirano la responsabilità sociale dell'impresa.

Neppure si può ragionevolmente affermare che gli Stati devono poter disporre di una illimitata libertà di stabilire autonomamente le modalità ed i livelli della tassazione nel proprio territorio, secondo proprie scelte di politica economica e sulla base di una libera concorrenza fiscale con gli altri Stati, in modo da attrarre capitali dall'estero e favorire lo stabilimento di nuove iniziative economiche. Nell'anno 1998 il tema ha costituito oggetto di un ampio rapporto dell'Ocse, denominato *«Harmful Tax Competition»*, che ha goduto di un vasto consenso degli Stati ed ha costituito la base delle successive strategie di azione nelle reciproche relazioni internazionali[18].

Secondo tale rapporto, che si focalizza sulle attività che fruiscono di mobilità geografica (come le attività finanziarie e di servizi, fra cui la licenza di beni immateriali), occorre distinguere le ipotesi di concorrenza lecita (che dipendono dalla maggiore o minore capacità degli Stati di razionalizzare la struttura della spesa pubblica e di modernizzare il proprio fiscale, diminuendo le aliquote e promuovendo una migliore neutralità delle imposte) da quelle di concorrenza dannosa. Si configura questo fenomeno qualora uno Stato introduca regimi fiscali di particolare favore, consistenti nella detassazione di determinate attività o nell'applicazione di aliquote particolarmente basse, allo scopo di dirottare gli investimenti da uno Stato ad un altro.

[18] Ocse, *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*, 1998, sul sito: *http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf*

Quando la correlazione tra i sistemi fiscali è sfruttata mediante l'attuazione di speciali disposizioni che erodono in via principale la base imponibile di altri Stati, le ricadute sul potere impositivo altrui non costituiscono un semplice effetto collaterale, incidentale allo sviluppo della politica fiscale domestica. In questo caso, l'effetto è quello di deviare gli ordinari flussi dei capitali e delle risorse finanziarie ed i corrispondenti redditi da altre giurisdizioni, cercando di acquisire aggressivamente la base imponibile di altri Paesi.

Questo effetto è stato efficacemente descritto come una "caccia di frodo" alla base imponibile che "giustamente" spetta ad altri Paesi.

Il rapporto evidenzia che i "paradisi fiscali" e i regimi fiscali privilegiati dannosi determinano distorsioni ai flussi finanziari e, indirettamente, ai flussi reali di capitali; erodono la base imponibile degli altri Stati, mettendo a repentaglio la loro integrità e la loro capacità di assolvere agli obiettivi di politica economica; stravolgono il giusto mix tra imposizione e spesa pubblica; determinano spostamenti dei carichi fiscali dai fattori più mobili a quelli meno mobili (il lavoro, la proprietà e i consumi); causano un aumento di costi per le amministrazioni finanziarie ed i contribuenti[19].

Da ciò consegue l'esigenza di contrastare i fenomeni distorsivi che si verificano in questo modo, sia mediante norme interne che mediante norme convenzionali, nell'ambito di una maggiore cooperazione internazionale degli Stati in materia fiscale.

In senso analogo si è espressa la Commissione Europea, che – sulla base due comunicazioni inoltrate nell'anno 1997 sulla concorrenza fiscale dannosa – ha elaborato un Codice di condotta sulla fiscalità delle imprese. In esso, sono considerate misure di concorrenza fiscale dannosa, e perciò da evitare, quelle «*relative alla tassazione delle imprese che condizionano ovvero sono suscettibili di condizionare in modo rilevante la scelta dell'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità*»[20].

[19] Cfr. Ocse, o.u.c., cap. I, spec. punti 26-30.

[20] V. la comunicazione della Commissione europea al Consiglio del 1° ottobre 1997, COM(1997) 564, intitolata *«Verso il coordinamento fiscale dell'Unione Europea»*, richiamata al sito *"europa.eu/rapid/press-release_PRES-07-126_it.htm"*.

Si può dunque conclusivamente affermare che a livello internazionale è ormai acquisito il principio secondo cui la potestà degli Stati di elaborare liberamente le proprie politiche fiscali trova un generale limite nell'obbligo di non creare artificiosi regimi di favore che possano alterare le ordinarie regole economiche sulla localizzazione delle attività e sul luogo di produzione dei redditi, e non può quindi impedire di introdurre le opportune normative che contrastino la concorrenza fiscale dannosa ed i fenomeni di erosione della base imponibile e riconducano la tassazione dove i profitti vengono concretamente realizzati.

4. Erosione della base imponibile e dispersione dei profitti nell'economia digitale

Giova a tal punto focalizzare le più abituali condotte dei grandi operatori dell'economia digitale, al fine di meglio comprendere i metodi mediante cui si realizza lo spostamento dei redditi dai luoghi di effettivo compimento delle attività commerciali e si verifica il fenomeno della erosione della base imponibile degli Stati, al quale le Organizzazioni internazionali e gli Stati stessi prestano crescente attenzione.

Secondo il citato rapporto dell'Ocse «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*», il piano di azione BEPS redatto nell'anno 2013 ha sottolineato che sussistono diffuse «situazioni nelle quali i profitti tassabili possono essere artificialmente separati dalle attività che li generano, ovvero – con riferimento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) – situazioni nelle quali non è riscossa nessuna imposta, o è riscossa un'imposta d'importo inadeguatamente basso, su forniture digitali da remoto a soggetti esenti o ad imprese multinazionali che svolgono attività esenti»[21].

[21] Cfr. Ocse, *Addressing the Tax Challanges of the Digital Economy*, cit., punto 5.1. Nel testo inglese, *«as noted in the BEPS Action Plan (OECD, 2013a), BEPS concern are raised by situations in which taxable income can be artificially segregated from the activities that generate it, or in the case of value added tax (VAT), situations in which non or an inappropriately low amount of tax is collected on remote digital supplies to exempt businesses or multi-location enterprises (ML.Es) that are engaged in exempt activities»*.

Il rapporto evidenzia che queste situazioni «*minano l'integrità del sistema fiscale e potenzialmente accrescono la difficoltà di raggiungere gli obiettivi prefissati*»[22]. Ciò si traduce anche in una grave distorsione della concorrenza sui mercati, che presuppone una posizione di parità tra tutti gli operatori; e ciò perché gli operatori internazionali, che riescono ad allocare le proprie attività ed i propri redditi in Paesi a fiscalità privilegiata distanti da quelli di effettiva conclusione degli affari, ricevono un indebito vantaggio competitivo rispetto agli operatori che sono quivi stabiliti e che sono assoggettati a tassazione secondo la normativa del Paese di residenza.

Le modalità mediante cui si realizza la scissione tra localizzazione della sede e luogo dell'effettivo svolgimento dell'attività sono stati ampiamente esplorati dalla letteratura in materia tributaria. Per quanto riguarda le imposte dirette, le strategie che generano abnormi riduzioni dei livelli di imposizione, si possono così sintetizzare:

a) minimizzazione della tassazione nel Paese del mercato (o della fonte del reddito), escludendo una presenza fisica nel territorio di tale Paese, ovvero – nel caso di esistenza di una presenza fisica – mediante il dirottamento dei profitti realizzati ad altre strutture del gruppo allocate in Paesi esteri a bassa fiscalità mediante accordi contrattuali che massimizzano gli oneri finanziari e/o i costi di trasferimento (tra cui, in particolare, quelli relativi alla remunerazione per l'uso di diritti immateriali) e le correlate deduzioni fiscali. È evidente che queste strategie, già note nel pregresso sistema economico, sono ampiamente facilitate nell'economia digitale, sempre più caratterizzata dalla mobilità dei fattori produttivi e dalla possibilità di gestire a distanza gli affari che si svolgono in ogni parte del mondo;

b) evitare o minimizzare le ritenute alla fonte (e cioè i sistemi adottati dagli Stati per sottoporre a tassazione i redditi in uscita prodotti nel proprio territorio da imprese non residenti, specialmente a titolo di interessi o di *royalties*, imponendo ai soggetti obbligati al pagamento di effettuare una ritenuta a titolo di imposta). Questo risultato può essere ottenuto

[22] Id., o.l.u.c.. Nel testo inglese, *«these situations undermine the integrity of the tax system and potentially increase the difficulties of reaching revenue goals»*.

sfruttando le disposizioni contenute nelle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, che prevedono l'esenzione da ritenuta o che ne riducono considerevolmente l'ammontare; ciò avviene anche mediante l'interposizione di *shell-companies* (e cioè di "società guscio" o "società cuscinetto"), localizzate in Paesi che non prevedono o non consentono l'applicazione di siffatte ritenute;

c) evitare o minimizzare le imposte al livello delle società che si interpongono tra il Paese di effettivo svolgimento degli affari ed il Paese della società madre; società intermedie che sono normalmente collocate in Paesi con regimi fiscali preferenziali o in classici "paradisi fiscali", in cui l'assenza o l'irrilevanza del sistema impositivo si giustifica con il basso livello della spesa e dei servizi pubblici e con l'obiettivo economico di attrarre i capitali esteri;

d) differire a tempo indeterminato la tassazione nel Paese di residenza dell'ultima Società madre, ove si originano le attività di direzione e di ricerca, la produzione dei beni e dei servizi, la gestione finanziaria e lo sviluppo del *marketing*. Tale strategia si realizza principalmente mediante il differimento della distribuzione degli utili (magari in attesa di qualche legge speciale che favorisca il rimpatrio dei profitti) e per effetto della mancanza o della inadeguatezza delle normative in tema di *Controlled Foreign Companies* (C.F.C.).

Giova rappresentare, a questo riguardo, che l'estrema difficoltà di valutare i corretti valori degli *intangible* e dei trasferimenti infra-gruppo, con i conseguenti riflessi sulla allocazione e sull'assoggettamento a tassazione dei profitti realizzati, induce le Amministrazioni finanziarie e le imprese multinazionali interessate a ricorrere all'istituto del *ruling* internazionale, al fine di prevenire possibili contestazioni future e determinare in anticipo, su basi consensuali, i compensi da attribuire ai vari fattori della produzione e la misura del reddito netto da imputare all'attività svolta nel territorio dello Stato e da assoggettare a tassazione in quest'ultimo.

Il *ruling* svolge, dunque, l'utile funzione di evitare il ricorso al contenzioso e di dare certezza ai rapporti e stabilità alle strategie commerciali. Tuttavia, quando l'accordo con l'Amministrazione finanziaria nazionale sottende trattamenti preferenziali, influenzati dall'interesse a

favorire l'attrazione di capitali e di stabilimenti produttivi, si può configurare l'ipotesi di un aiuto di Stato illegittimo a favore delle imprese, sotto forma di indebite riduzioni dei carichi fiscali; è quanto la Commissione europea ha ipotizzato con l'avvio di procedure di infrazione nei confronti di alcuni Paesi Membri in conseguenza delle modalità di regolamentazione dei rapporti fiscali con alcune multinazionali operanti nel proprio territorio: il Lussemburgo per i rapporti con Amazon e Fiat Finance, l'Irlanda per i rapporti con Apple, e l'Olanda per quelli con Starbucks.

Nell'ottobre 2015 la Commissione ha concluso che il Lussemburgo e i Paesi Bassi avevano concesso vantaggi fiscali selettivi (e dunque contrari ai Trattati) rispettivamente a Fiat e a Starbucks. Nel gennaio 2016 la Commissione ha concluso che i vantaggi fiscali selettivi concessi dal Belgio ad almeno 35 multinazionali, prevalentemente dell'UE, nell'ambito del regime fiscale sugli utili in eccesso, sono illegali ai sensi delle norme UE sugli aiuti di Stato.

Con comunicato stampa del 30 agosto 2016, la Commissione ha poi dato notizia di aver concluso l'approfondita indagine avviata nei confronti dell'Irlanda e di aver concluso che tale Stato ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali, che hanno consentito alla società di versare per lunghi anni molte meno imposte di altre imprese[23]. Per questo motivo, l'Irlanda deve

[23] Il comunicato è rinvenibile sul sito: *http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_it.htm*

Secondo la Commissione, il trattamento selettivo di cui ha goduto ha permesso ad Apple di pagare sugli utili europei un'aliquota effettiva dell'imposta sulle società pari all'1% nel 2003, scesa poi fino allo 0,005% del 2014.

La decisione non si occupa della disciplina che regola i rapporti fiscali nei vari Paesi dell'Unione Europea, né pone in discussione l'astratta legittimità dei *"ruling"* fiscali, mediante i quali le autorità fiscali spiegano ad una determinata impresa le modalità per il calcolo delle imposte societarie o l'applicazione di alcune disposizioni fiscali speciali. Attraverso un'analitica analisi delle strategie fiscali del gruppo Apple, la Commissione ha piuttosto affermato che la Repubblica Irlandese ha indebitamente approvato il metodo che consentiva di una ripartizione artificiale degli utili, che consentiva di localizzare i redditi secondo criteri privi di effettiva giustificazione fattuale o economica.

La Commissione ha altresì sottolineato che essa «*persegue una strategia ambiziosa verso una tassazione equa e una maggiore trasparenza*».

recuperare da Apple le imposte non versate per il periodo a partire dal 2003, per un totale di 13 miliardi di EUR più interessi.

La Commissione sta inoltre svolgendo indagini approfondite per accertare se i *ruling* fiscali possano sollevare problemi in materia di aiuti di Stato in Lussemburgo per quanto riguarda Amazon e McDonald's.

Pertanto, nel contesto di una fiscalità internazionale che mostra con sempre maggiore evidenza le proprie lacune e le proprie aporie, il contrasto ai fenomeni distorsivi e alla concorrenza fiscale dannose, che risulta inefficiente sul piano tributario, tende a realizzarsi con l'uso di tecniche anti-trust.

In definitiva, il quadro di riferimento si rivela assai contraddittorio.

La trasformazione sempre più rapida del sistema economico, sempre più caratterizzato dagli scambi a distanza e dalla dematerializzazione dei prodotti e dei servizi, accentua progressivamente la crisi degli schemi tradizionali, che collegano la tassazione dei redditi alla presenza fisica dell'impresa nel territorio degli Stati. Ne consegue che, se da un lato si accentua il fenomeno dell'erosione del potere impositivo degli Stati, da un altro lato si accentua in misura corrispondente la capacità delle grandi imprese internazionali di pianificare le proprie strategie in modo da minimizzare i propri oneri contributivi mediante l'abile sfruttamento delle diversità dei regimi fiscali tra un Paese e l'altro.

Nel contempo, l'elaborazione di nuove proposte normative da parte degli Organismi internazionali stenta a tradursi in un'azione concreta per effetto della concorrenza fiscale tra gli Stati, variamente interessati ad attrarre capitali con politiche di favore a beneficio dei grandi gruppi economici; ed in questo contesto, in mancanza di una normativa armonizzata che sia capace di redistribuire il potere impositivo tra tutti i Paesi coinvolti nel processo di produzione, non resta che utilizzare gli strumenti tipici del diritto della concorrenza per sanzionare il comportamento degli Stati che sembrano ostacolare, con le loro politiche di favore, l'elaborazione di una comune strategia fiscale.

Il settore delle imposte indirette – e, specificamente, quello dell'IVA – si presenta meno esposto a pratiche abusive di pianificazione fiscale delle multinazionali. In primo luogo, vi è scarsa evidenza di concorrenza fiscale

tra gli Stati in questo settore, perché le differenti aliquote che possono registrarsi da uno Stato all'altro non incidono normalmente sull'esercizio delle attività produttive, ma sui livelli dei consumi; e ciò in considerazione della struttura tipica dell'IVA, che è "neutrale" per le imprese e grava economicamente sul consumatore finale.

Sotto altro profilo, le imprese possono avere interesse a stabilirsi nei Paesi che praticano un livello di imposizione meno elevato solo se ciò si traduce in una riduzione del prezzo finale del bene; e ciò può avvenire nel solo caso in cui l'imposta sia applicata nel luogo del fornitore, piuttosto che in quello del consumatore. Se invece la tassazione avviene nel Paese del consumo, diventa indifferente per il produttore ubicarsi in un Paese con aliquota IVA più favorevole, dovendosi applicare in ogni caso l'aliquota vigente nel luogo in cui avviene la cessione del bene o la fornitura del servizio.

Sotto questo profilo, non sussistono rilevanti criticità con riferimento alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi di imposta (B2B: *"business to business"*). Infatti, il sistema normativo prevede da lungo tempo che tali operazioni (sia che costituiscano cessioni di beni, sia che rientrino tra le prestazioni di servizi) si considerano effettuate e sono dunque assoggettate a tassazione nel luogo di stabilimento del cessionario o del committente, mediante la tecnica dell'auto-fatturazione.

Anche per quanto riguarda le operazioni nei confronti di consumatori finali (B2C: *"business to consumer"*) le principali criticità appaiono superate con la riforma della normativa europea entrata in vigore dal 1° gennaio 2015, che – oltre ad introdurre la misura di semplificazioni dello "sportello unico", o Mini-One-Stop-Shop – ha esteso il *"destination principle"* al commercio elettronico diretto, e cioè alle forniture di telecomunicazioni, trasmissioni radio-televisive e servizi elettronici effettuate interamente per via telematica (quali le forniture di *software*, di musica, libri elettronici, film, e simili, che sono considerate, ai fini IVA, quali prestazioni di servizi).

Ciò significa che il fornitore è abilitato a registrare, dichiarare e pagare l'IVA dovuta sulle forniture di servizi elettronici al consumatore finale in un altro Stato Membro mediante un portale web nello Stato membro di

residenza, senza bisogno di registrarsi in ciascuno degli Stati membri in cui sono ubicati i consumatori.

Similmente, la normativa vigente prevede l'applicazione del *"destination principle"* per il commercio elettronico indiretto intra U.E. (e cioè per le vendite di beni fisici effettuate *on line* nell'ambito dell'Unione Europea), quando il venditore abbia superato determinate soglie previste dagli ordinamenti dei singoli Stati membri (da € 30.000 a € 100.000 per vendite effettuate nell'ultimo anno o nell'anno in corso nello Stato membro interessato). Pertanto, eventuali restrizioni in tale mercato si possono configurare solo per piccoli fornitori, che non raggiungano simili livelli di vendite, e non assumono pertanto particolare rilevanza.

Ciò tuttavia non implica che l'economia digitale non susciti problemi e occasioni di implementazione delle normative fiscali in materia di imposte indirette. Secondo le raccomandazioni contenute nei citati rapporti dell'Ocse e degli Esperti della Commissione europea, persistono criticità per quanto attiene alle operazioni nei confronti di imprese che svolgono attività esenti o forniture digitali a imprese collocate in una pluralità di Paesi che esercitano attività esenti; alle importazioni di beni acquistati *"on line"* di valore tra € 10 ed € 22 (tra cui rientrano, tra gli altri, cartucce in inchiostro per stampanti, CD o DVD), che fruiscono di esenzione; alla generalizzazione del principio di tassazione nel luogo di destinazione; all'ulteriore sviluppo del sistema di versamento mediante uno sportello unico; al perfezionamento dei sistemi di accertamento; alle differenze di aliquota tra i vari Paesi dell'Unione, che possono oscillare tra il 15% ed il 27% e che determinano difficoltà e costi operativi a carico delle imprese. Tali problematiche inducono ad accelerare un processo di maggiore armonizzazione della disciplina dell'IVA nell'ordinamento europeo.

5. Problematiche attuali e proposte di intervento

Come si è già osservato, le distorsioni più gravi e rilevanti si registrano nell'ambito delle imposte dirette. Le raccomandazioni dell'Ocse, articolate in 15 punti, ed il rapporto degli esperti della Commissione europea forniscono molteplici indicazioni, tra loro coordinate, per rimuovere tali

distorsioni e ristabilire la necessaria connessione tra il luogo della tassazione con quello in cui si originano i redditi imponibili nell'economia digitale, sulla base di un necessario coordinamento tra le politiche fiscali di tutti gli Stati.

Spetta ora agli stessi Stati il compito di tradurre le indicazioni operative in un nuovo sistema normativo, così da adeguarlo alla rivoluzione del sistema economico provocata dall'avvento della digitalizzazione.

La presente relazione introduttiva non pretende di analizzare nel dettaglio le innumerevoli e complesse questioni che occorrerà risolvere per pervenire, in tempi ragionevolmente brevi, a questa profonda riforma del diritto tributario internazionale (e, con esso, del diritto tributario in genere, ove si consideri che un'equa tassazione delle grandi imprese e dei grandi gruppi sovranazionali ed il recupero dei margini di elusione che si annidano in questo settore consentirebbe di alleviare i carichi tributari delle famiglie e delle piccole e medie imprese).

Si desidera piuttosto enunciare le fondamentali linee guida ai quali i progetti di riforma si dovrebbero ispirare.

Un primo profilo, riguarda la dimensione temporale della riforma.

Come evidenziato nel *report* degli esperti della Commissione, giova distinguere una prospettiva di breve-medio termine, nel quale gli istituti vigenti dovranno essere sottoposti a rapida e profonda revisione con il consenso unanime degli Stati, da una prospettiva di lungo termine, nel quale l'attuale sistema convenzionale sia sostituito da un nuovo ordine, fondato sulla costituzione di un'Autorità centrale e sullo svolgimento di un'azione comune, con successivo riparto tra i singoli Stati degli introiti della riscossione.

Con riferimento al breve periodo, il primo quesito riguarda l'opzione tra l'adeguamento del sistema tributario attuale, incentrato su una *«corporation tax»* per quanto attiene alle imposte dirette e su una imposta sulla cifra d'affari (IVA) per quanto riguarda le imposte indirette, e l'introduzione di nuove imposte (quale la *«bit tax»*, un'imposta sulla pubblicità *on line*, ed altre imposte simili) per le attività che specificamente si svolgono con le nuove tecnologie di informazione e di comunicazione informatica.

A tal riguardo, sembra difficile sfuggire alla prima alternativa, attesa la crescente difficoltà di considerare l'economia digitale come un sistema a sé stante, soggetto a proprie regole e a sistemi impositivi suoi propri. In realtà, oggigiorno l'economia "è" digitale, in quanto la digitalizzazione investe ormai ogni settore dei sistemi produttivi.

Secondo il citato rapporto finale dell'Ocse «poiché l'economia digitale sta diventando sempre più l'economia stessa, sarebbe difficile, se non impossibile, circoscrivere l'economia digitale dal resto dell'economia per ragioni fiscali. L'economia digitale e i suoi modelli di impresa presentano tuttavia alcune caratteristiche "chiave", che sono potenzialmente rilevanti da una prospettiva di carattere tributario». In senso analogo, gli esperti della Commissione europea affermano che «non vi dovrebbe essere uno speciale regime fiscale per le imprese digitali. Piuttosto, si dovrebbero applicare o adattare le regole generali, in modo che le imprese digitali siano trattate nello stesso modo delle altre. Queste regole generali devono prevedere una tassazione basata sulle effettive attività economiche e devono raggiungere un risultato dimostrativamente appropriato nel caso di transazioni infragruppo».

Se ora si focalizza il tema degli interventi da operare nel breve-medio termine per rimuovere le distorsioni cui si è fatto cenno innanzi, occorre immediatamente avvertire che la locuzione "economia digitale" esprime un concetto estremamente ampio e generico, che appare privo di concreta utilità sul piano operativo. Esso infatti comprende una serie molteplice di modelli, ciascuno dei quali caratterizzato da innumerevoli sfumature, che devono essere analizzati ed approfonditi in modo specifico e che richiedono diverse specie di soluzioni. In via di estrema sintesi, occorre distinguere:

a) il mercato del commercio elettronico diretto, che ha per oggetto la fornitura di beni e di servizi interamente digitali, quali *software*, applicazioni, musica, film, *e-book*, etc… Nell'ambito di questo mercato occorre poi distinguere le forniture che avvengono mediante trasferimento del prodotto sul computer del committente, da quelle che si realizzano con la tecnica del *cloude computing*, e perciò mediante collegamento in rete al *server* remoto del fornitore;

b) il mercato del commercio elettronico indiretto, nel quale al contratto concluso telematicamente fa seguito la spedizione e la consegna fisica del bene al destinatario;

c) i mercati multidimensionali, nei quali ai servizi forniti gratuitamente da soggetti stabiliti in uno Stato A a soggetti stabiliti in uno Stato B (in genere, i servizi offerti agli utenti *internet* dai *social network* o dalle società che gestiscono motori di ricerca) si abbinano servizi pubblicitari a pagamento – spesso assai mirati, grazie alla possibilità di selezionare e di elaborare l'enorme quantità di dati che fluisce sulla rete – a favore di soggetti ubicati in un qualunque altro Stato C.

Per ciascuna di queste fattispecie si configurano particolari problematiche che attengono all'identificazione del luogo in cui l'operazione deve intendersi compiuta ed il profitto deve intendersi realizzato, allo scopo di individuare l'Amministrazione finanziaria competente ad esercitare il potere impositivo. La diversa tipologia dell'operazione può produrre inoltre rilevanti effetti sulla identificazione della natura del reddito prodotto e sulla individuazione del corrispondente trattamento fiscale.

Occorre poi ulteriormente distinguere le problematiche che attengono all'imposizione diretta da quelle che riguardano l'imposizione indiretta ed, in quest'ultimo ambito, è necessario operare ulteriori distinzioni tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, tra operazioni nei confronti di imprese e di consumatori finali, tra operazioni *"intra U.E"* ed operazioni con Paesi terzi.

In questa prospettiva, è importante considerare il duplice criterio che ispira il sistema di tassazione transfrontaliera: mentre nel caso dell'imposizione indiretta il principio ispiratore può considerarsi quello della tassazione nel luogo del consumo *("destination principle")*, in coerenza con la natura propria del tributo, nell'ambito dell'imposizione diretta l'imposta dovrebbe essere applicata, in via di principio, nel luogo in cui il reddito viene prodotto; con la conseguenza che, in presenza di modelli multidimensionali e di sistemi commerciali articolati in distinte strutture direzionali, produttive, finanziarie e distributive ubicate in Paesi diversi, può risultare assai arduo stabilire con esattezza il luogo in cui reddito viene prodotto ed in cui deve essere conseguentemente assoggettato a tassazione.

Pur nella estrema varietà delle situazioni e nella complessità delle specifiche problematiche che si possono prospettare, si dovrebbe raggiungere in ogni caso un generale consenso su alcuni *"punti-chiave"*, chiaramente raccomandati dall'Ocse e dagli esperti della Commissione europea nei propri *"report"*: una maggiore "armonizzazione" della disciplina fiscale dei singoli Stati, che non lasci spazi per manovre diversive e per l'abile sfruttamento delle disposizioni convenzionali al fine di conseguire indebiti vantaggi (cd. *treaty shopping*); l'adozione di una nuova nozione di "stabile organizzazione", che tenga conto delle innovazioni intervenute nelle tecnologie di comunicazione e di informazione e della possibilità di concludere affari a distanza; la rielaborazione della disciplina delle *Controlled Foreign Companies*, onde evitare che i profitti realizzati possano rimanere parcheggiati a tempo indefinito in "paradisi fiscali"; una più incisiva disciplina dei prezzi di trasferimento infragruppo, con speciale riferimento a quella dei compensi per l'utilizzazione dei cd. *intangibles.*

Ulteriori interrogativi riguardano le modalità per rendere effettivo ed efficiente il sistema impositivo.

In questa ottica si pone il problema di stabilire quando ed in quale misura sia preferibile sostituire alle imposte dovute in via ordinaria da una società estera una imposta sostitutiva sotto forma di ritenuta, ponendo i relativi obblighi di versamento a carico del soggetto obbligato al pagamento o dell'intermediario che intervenga nel regolamento delle operazioni finanziarie.

Con riferimento alle strategie più immediate, un ultimo interrogativo riguarda lo spazio riservato ai singoli Stati nella attesa degli opportuni accordi che si auspica possano essere stipulati sul piano internazionale sotto l'egida dell'Ocse o nell'ambito delle politiche europee, qualora si realizzino le necessarie condizioni politiche.

A questo riguardo, un'attenzione particolare deve essere rivolta nel nostro Paese alla proposta di legge recentemente elaborata dai deputati Quintarelli e Sottanelli, la quale prevede, in sintesi: a) una modifica della nozione di "stabile organizzazione" contenuta nell'art. 162 del t.u.i.r., in modo da comprendere in essa – in linea con le indicazioni dell'Ocse - l'ipotesi di una "significativa presenza digitale" nel territorio dello Stato; b)

l'applicazione di una ritenuta del 30% a titolo di imposta, con onere a carico dell'intermediario finanziario, sui pagamenti effettuati da soggetti residenti all'atto dell'acquisto di prodotti o servizi digitali presso un *e-commerce provider* estero, e sui compensi pagati da operatori nazionali per l'acquisto di licenze *software* successivamente distribuite sul mercato italiano; c) l'applicazione di una ritenuta del 25% a titolo di imposta, con onere di versamento a carico degli intermediari residenti, su transazioni *on line* delle persone giuridiche.

Un'ultima considerazione meritano le prospettive di riforma a lungo termine. L'evoluzione dell'economia digitale e le prospettive di sviluppo future, con ritmi sempre più accelerati, inducono a ritenere che gli schemi tradizionali, fondati sulla sovranità degli Stati sul proprio territorio, sono in fase di superamento, e che i tentativi di aggiornarli e di adeguarli alle nuove realtà economiche potranno solo ritardare, ma non arrestare, il loro progressivo sgretolamento. Occorre ormai pensare ad un nuovo sistema di Istituzioni, dimensionate in base alle dimensioni dei mercati, nei quali un'Autorità centrale dovrà disciplinare e regolare il prelievo fiscale dei gruppi che operano su scala sovranazionale.

In questa ottica è già orientata la comunicazione della Commissione Europea (2011)121, recante una proposta di Direttiva del Consiglio su una imposta comune sul bilancio consolidato delle società (*«Common Consolidated Corporation Tax Base»*; in sigla, CCCTB)[24]. Essa prende atto della inadeguatezza dei vigenti sistemi di tassazione delle società, nel contesto di un nuovo sistema economico globalizzato, digitale e mobile, che consente alla pianificazione fiscale aggressiva di prosperare[25]. Nel presupposto che le asimmetrie dei regimi nazionali non sono più compatibili

[24] Comunicazione Commissione Europea (2011)121 del 16 marzo 2011, recante *«Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società»*, su *http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/IT/1-2011-121-IT-F2-1.Pdf.*

[25] Sull'evoluzione storica, i problemi e le sfide attuali della tassazione dei profitti della società multinazionali, si veda il documento di lavoro dei servizi della Commissione SWD(2015) 121 final, nel sito *ec.europa.eu/smart-regulation/ better_regulation/ documents/swd_2015*.

con la dimensione transfrontaliera delle attività imprenditoriali, la CCCTB vuole definire un nuovo quadro per una tassazione equa ed efficiente dei profitti delle imprese, che si propone di attribuire il reddito nel luogo in cui è creato il valore, mediante una formula basata su tre fattori cui è assegnata la medesima ponderazione (e cioé attività, lavoro e fatturato).

L'armonizzazione delle imposte sulle società faciliterebbe inoltre gli scambi e gli investimenti nel mercato comune, perché le imprese sarebbero assoggettate ad un insieme unico di norme per calcolare la propria base imponibile nell'intero mercato europeo e, di conseguenza, dovrebbero rispondere a una sola amministrazione fiscale (cd. "sportello unico"). Si realizzerebbe inoltre una significativa semplificazione degli oneri fiscali, perché Il consolidamento dei redditi dei gruppi societari nel mercato comune consentirebbe di operare automaticamente la compensazione transfrontaliera delle perdite ed assorbirebbe l'applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento.

La proposta di direttiva CCCTB del 2011 non è mai stata abbandonata ed è tuttora all'esame del Consiglio. Tuttavia, il successivo dibattito ha rivelato che si tratta di un progetto troppo ambizioso, e che per evitare gli ostacoli esistenti è preferibile un approccio graduale, introducendo in una prima fase una serie di norme vincolanti relative ad una base imponibile comune per l'imposta sulle società, ed elaborando in una seconda fase la disciplina sul consolidamento, che implica un'unica tassazione dei gruppi societari a livello europeo.

In questa prospettiva, con la recente comunicazione del 25 ottobre 2016, COM(2016) 685[26], la Commissione ha proposto l'adozione di una nuova direttiva che dovrebbe costituire il "primo passo" dell'approccio graduale, disciplinando gli elementi della base comune e rinviando ad un momento successivo il "secondo passo", che consiste nella disciplina del consolidamento.

[26] La nuova proposta di direttiva può essere consultata sul sito *https://ec.europa.eu/.../rep/1/2016/IT/COM-2016-685*

In questo scenario prossimo futuro l'equa ripartizione tra gli Stati dei proventi dell'imposta ed il rispetto delle sovranità nazionali costituiranno oggetto di nuove sfide.

PROSPETTIVE DI TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE

Franco Gallo
Presidente Emerito della Corte Costituzionale

Sommario: 1. Premessa; 2. Le caratteristiche dell'economia digitale e i problemi di tassazione degli *intangibles*; 3. Le analisi dell'OCSE e della Commissione UE; 3. Le analisi dell'OCSE e della Commissione UE; 4. La proposta OCSE di applicazione di una ritenuta; 5. Le iniziative di alcuni Stati in materia di imposte dirette. 6. L'imposizione indiretta dei servizi digitali. 7. Alcune proposte conclusive.

1. Premessa

Perché è importante che il legislatore tributario volga uno sguardo più attento alla tassazione dell'economia digitale e ai complessi problemi che essa presuppone?

La risposta a questa domanda è abbastanza semplice. Lo sviluppo tumultuoso e le caratteristiche peculiari dell'economia digitale impongono di studiare in modo più approfondito sia le forme tradizionali di tassazione dei redditi prodotti dalle imprese multinazionali operanti via *internet*, sia quelle forme diverse, ma pur sempre legate alla "rete", che hanno per oggetto non il reddito in sé o un suo surrogato, ma altre manifestazioni di capacità contributiva, altri modi di fare ricchezza avulsi dalla logica dell'arricchimento patrimoniale.

Sotto questo punto di vista, il *web* non si differenzia granché da altri tipi di ricchezza che ci offre l'era contemporanea e che giustificano, al pari di esso, nuove forme di tassazione: le transazioni finanziarie, lo sfruttamento dell'ambiente e soprattutto l'emissione di gas inquinanti.

Data questa duplicità dei presupposti (reddito e altre manifestazioni di capacità contributiva), la mia indagine si concentrerà, dapprima e soprattutto, sulla tassazione reddituale o patrimoniale. Scopo di essa è quello di mettere in evidenza la inidoneità dell'attuale assetto fiscale, nazionale e internazionale, ad intercettare i redditi prodotti dalle *digital enterprises* e,

quindi, ad assoggettarli a tassazione in applicazione delle vigenti regole e procedure. Vedremo che questa inidoneità è la conseguenza delle difficoltà che le amministrazioni finanziarie incontrano di controllare, con gli ordinari strumenti di accertamento, le c.d. transazioni virtuali che si celano dietro la produzione di tali redditi, e cioè le transazioni globali anonime, dematerializzate e (spesso) prive di intermediari e dislocate in tutto il pianeta.

La mia analisi partirà, quindi, dalla constatazione di base che il settore dell'economia digitale, dominato dalle grandi multinazionali del settore, è in grado di produrre redditi molto elevati, ma tali redditi difficilmente possono essere assoggettati a tassazione nel Paese della fonte o sono, comunque, assoggettati in misura molto ridotta. La conclusione cui giungerò è che sono ormai maturi i tempi per procedere ad una ristrutturazione globale dell'attuale sistema delle imposte societarie e, comunque, di introdurre criteri e istituti nuovi che consentano di attrarre a tassazione anche attività svolte nel territorio, ma non imputabili ad una stabile organizzazione.

Solo alla fine di questo scritto dedicherò qualche riflessione all'IVA sui servizi digitali e alla specifica tassazione alternativa dei dati trasmessi via *internet*, la c.d. *bit tax*: un tributo, quest'ultimo, apprezzato dagli esperti, ma finora non preso in considerazione dai singoli Stati e dalle autorità internazionali.

2. Le caratteristiche dell'economia digitale e i problemi di tassazione degli *intangibles*

Studiosi e autorità internazionali sono d'accordo nel ritenere che le particolari caratteristiche dell'economia digitale richiedono di affrontare il tema della tassazione delle *web companies* con strumenti, procedure e principi tributari nuovi, possibilmente frutto di accordi intergovernativi.

Tali caratteristiche sono state così individuate in sede OCSE[1]:

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

- mobilità, da apprezzare in relazione: a) ai beni *intangibles* sui quali l'economia digitale fonda essenzialmente le sue basi; b) agli utenti (*users* e *professional users*); c) alla localizzazione delle funzioni operative dell'impresa, rispetto alla quale lo sviluppo delle tecnologie di comunicazione consente una grande flessibilità e un'accresciuta capacità di "spacchettare" funzioni ed *asset* nel territorio di diversi Stati;

- uso massivo di dati concernenti consumatori, fornitori od operazioni;

- il c.d. effetto *network*, effetto delle interazioni e delle sinergie tra gli utenti;

- tendenza a creare monopoli ed oligopoli, derivante dalla combinazione dell'effetto *network* con costi incrementali contenuti, che consente all'impresa di raggiungere una posizione dominante in un breve lasso di tempo;

- volatilità generata dalla rapidità dell'innovazione tecnologica e, soprattutto, dalla sostanziale insussistenza di barriere all'ingresso delle nuove imprese del settore.

È "approfittando" di queste caratteristiche che le imprese dell'economia digitale hanno avuto, allo stato attuale della legislazione tributaria nazionale ed europea, grande facilità a ridurre il carico fiscale, ad erodere le basi imponibili e a trasferire i profitti nei Paesi a più bassa fiscalità. L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria digitale consente, infatti, a tali tipi di società di evitare di avere una *taxable presence,* attraverso una stabile organizzazione, nel territorio dello Stato presso il cui mercato sono attive e di ridurre e suddividere le funzioni, gli *asset* e i rischi presso il territorio di più Stati. La presenza di *intangibles* altamente remunerativi favorisce, insomma, il trasferimento infragruppo degli stessi al solo scopo di minimizzare il carico fiscale. Ed anche se si potesse configurare una *taxable presence* di tali imprese nel territorio dello Stato, esse potrebbero pur sempre disporre di un'ulteriore tecnica di erosione della base imponibile, consistente nella massimizzazione delle deduzioni per i pagamenti effettuati nei confronti dello stesso *head office* o di altre imprese

[1] Public Discussion Draft "Address the tax challenges of the digital economy" del 24 marzo 2014, pubblicato in seno al programma di contrasto alle pratiche di base Erosion and profit shifting BEPS.

del gruppo non residenti sotto forma di interessi, *royalties* e *service fees*. Il tutto, sfruttando anche l'interposizione di *shell companies* localizzate in Paesi che godono di regimi convenzionali privilegiati.

L'utilizzo massivo dei dati digitali pone, inoltre, il problema delle modalità con cui calcolare il valore economico della raccolta ed elaborazione di dati per il tramite di prodotti e servizi digitali e di come questi elementi possano essere correttamente qualificati ai fini contabili e fiscali. Insomma, la dematerializzazione dell'industria digitale si presta a non far emergere redditi da tassare nel territorio in cui l'impresa svolge l'attività e pone, quindi, il problema se sia possibile tassare detta attività in funzione di altri parametri che non siano il reddito prodotto mediante stabili organizzazioni.

3. Le analisi dell'OCSE e della Commissione UE

L'OCSE ha da tempo ben presenti queste difficoltà e, al fine di contenere i fenomeni negativi di *tax planning*, ha avanzato varie proposte. Quella più qualificante concerne la stabile organizzazione ed è diretta, in particolare, a creare un nuovo criterio di collegamento basato su "una presenza digitale significativa" dell'impresa nell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza. Al fine di individuare la *taxable presence* sono delineati una serie di parametri - diversi da quelli tradizionali - che vanno dalla tipologia di attività concretamente esercitate dall'impresa nel territorio alle modalità di conclusione dei contratti ed alle tecniche di pagamento attraverso cui vengono corrisposti i prezzi da parte dei contraenti.

L'OCSE fa anche riferimento alla nozione di "stabile organizzazione virtuale", da applicare specificatamente alle imprese della *digital economy*. L'esempio che viene fatto al riguardo è quello della disponibilità di un sito *internet* oppure la conclusione di contratti per il tramite di un agente che agisca con mezzi di tecnologia informatica.

Il principio più incisivo, e nello stesso tempo più complesso, che l'OCSE indica nel suo rapporto sulla tassazione del commercio elettronico in sostituzione del criterio di libera concorrenza nelle transazioni *intercompany* (*Final report of the TAG group of OECD of taxation of e-*

commerce), è quello della ripartizione dei profitti dello stesso gruppo fra i vari Paesi (della fonte o della residenza) in base ad una formula prestabilita che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare la ricchezza, e cioè i salari, le vendite a destinazione e gli *asset* (il c.d. *apportionment*). La complessità del principio sta nel fatto che la sua attuazione richiede l'accordo e il coordinamento delle giurisdizioni interessate. Avrebbe, però, l'effetto positivo di sostituire di un colpo sia il criterio di tassazione nello Stato di residenza, sia quello di tassazione nello Stato della fonte, ambedue insufficienti per la tassazione delle multinazionali del *web*. Sarebbe, quindi, propedeutico ad una effettiva e reale armonizzazione delle basi imponibili. È significativo, del resto, che proprio il criterio di *apportionment* sia stato adottato dalla Commissione UE nella sua recente proposta di direttiva sul consolidamento delle basi imponibili (CCCTB), tendente a costruire una base imponibile comune e consolidata delle imprese europee[2], riprendendo, peraltro, una via già seguita nella proposta di direttiva del 2011, mai approvata dagli Stati membri.

Al di là di tale proposta – di cui è difficile, allo stato, ipotizzare l'esito – nella materia che ci occupa la Commissione UE ha sinora adottato due raccomandazioni rivolte agli Stati membri e una Comunicazione.

La prima raccomandazione C(2012)8806 è interamente dedicata alla "pianificazione fiscale aggressiva". Essa suggerisce l'adozione di una clausola antiabuso comune a tutti gli Stati membri (la quale, come vedremo, è stata applicata solo dal Regno Unito attraverso la c.d. «*Diverted Profits Tax*») e la revisione di norme interne o convenzionali che favoriscono la doppia esenzione. In particolare, la Commissione chiede agli Stati membri di inserire nelle convenzioni bilaterali clausole contro la doppia esenzione che, se adottate, sarebbero sufficienti a mettere in crisi gli schemi di pianificazione finora costruiti dalle OTT. Infatti queste, utilizzando la doppia esenzione, hanno finora posto in essere operazioni triangolari di pianificazione fiscale molto aggressive, come ad esempio la ben nota *"Double Irish with Dutch Sandwich",* con l'obiettivo di trasferire e mettere

[2] Ci riferiamo alla proposta di direttiva della Commissione europea COM(2016)683 del 25 ottobre 2016 e, in particolare, alla formula di *apportionment* di cui all'art. 28, par. 1.

al sicuro gli utili esentasse in paradisi fiscali (normalmente le Bermuda) e a differire *sine die* anche la tassazione negli Stati Uniti in cui risiede la controllante di ultimo livello del gruppo. Così facendo, gli Stati della fonte non hanno gli strumenti giuridici per tassare i profitti, e lo Stato di residenza resta in perenne attesa che si realizzi, con il rimpatrio dei dividendi, il presupposto impositivo. Non v'è dubbio che l'adozione di convenzioni bilaterali, consigliate dalla Raccomandazione della Commissione, con clausole contro la doppia esenzione sarebbero un'ottima cura contro l'adozione di detti schemi elusivi perché vieterebbe all'Olanda di rinunciare ad operare le ritenute alla fonte sulle *royalties* destinate a Paesi che, come le Bermuda, non le tassano[3].

[3] Per capire l'effetto anti-pianificazione fiscale aggressiva che potrebbero sortire le clausole contro la doppia esenzione è necessario ricordare come, proprio utilizzando la doppia esenzione, le imprese del *web* riescono ad operare, pressoché in qualunque giurisdizione, senza avere la necessità di dotarsi di una stabile organizzazione, concentrando la sede di direzione effettiva del gruppo in poche giurisdizioni *offshore* o a fiscalità privilegiata. Esse, in quanto monopoliste della Rete e dell'*e-commerce*, riescono facilmente ad operare direttamente nei vari Paesi senza avvalersi di strutture locali o, al massimo, dotandosi di strutture "leggere" effettivamente destinate a mere attività ausiliare o preparatorie che non costituiscono, secondo i criteri vigenti, per presunzione assoluta stabili organizzazioni. Per rendersi conto di ciò, è sufficiente ripercorrere il tipo di operazione triangolare di pianificazione fiscale posta in essere dalle società del *web*. Tali operazioni si risolvono nella costituzione di società fiscalmente ibride o società che nella loro configurazione statutaria sono create come meri schermi privi di sostanza che non possono svolgere né attività reali, né avere dipendenti e favoriscono altresì la costituzione, secondo le regole del proprio ordinamento, di enti fiscalmente residenti in una giurisdizione *offshore;* stipulano accordi anche con i paradisi fiscali e societari più opachi per consentire trasferimenti di flussi e di *royalties*, di interessi e dividendi senza ritenuta alla fonte, per attrarre una piccola quota di quei capitali, che, diversamente, prenderebbero altre destinazioni. Sono questi tipi di operazioni che consentono alle OTT di realizzare ogni anno alti profitti senza pagare imposte sul reddito, né negli Stati della fonte né in quello di residenza o, al massimo, rimanendo incise per il 2 o 3%. A questo schema classico può agevolmente ricondursi il ricordato *Double Irish with Dutch sandwich* (doppia irlandese con sandwich olandese) adottato da *Google* e da altre multinazionali americane. Sulla base di un accordo di *transfer pricing* con l'*Internal Revenue Service*, *Google* ha trasferito i diritti di sfruttamento della propria tecnologia, utilizzabili in tutto il mondo, eccetto negli Stati Uniti, ad una controllata, *Google Ireland Holdings* (GIH), costituita secondo il diritto irlandese, ma residente nel

paradiso fiscale delle Bermuda, dove ha stabilito la sede di direzione effettiva. GIH dà in licenza la tecnologia ad una società olandese, interamente partecipata e costituita in forma di *shell company*, che è un mero veicolo privo, per statuto, di propri *asset*, dipendenti o effettive attività.La società olandese, a sua volta, sublicenzia la tecnologia ad un'altra società irlandese del gruppo, la quale, a differenza di GIH, è residente in Irlanda dove occupa circa 2.000 dipendenti e funge, in sostanza, da mero centro di fatturazione dei profitti conseguiti dal gruppo in tutto il mondo, esclusi gli Stati Uniti. Su tali profitti non sono state pagate imposte sul reddito, perché nei vari Paesi *Google* è in grado di operare senza avvalersi di strutture qualificabili come stabile organizzazione.

D'altra parte, anche l'Irlanda - che non ha regole di *transfer pricing* - si limita ad assoggettare a tassazione alla locale aliquota del 12,5% della *corporate tax*, utili estremamente modesti perché la seconda irlandese, cui affluiscono dai vari Paesi i proventi miliardari del *business*, contabilizza e deduce i costi elevatissimi della *royalties* passive che, in base al contratto di sub-licenza, deve corrispondere alla *shell company* olandese: *royalties* su cui non sono prelevate le ritenute alla fonte, come prevede l'ordinamento irlandese, per i flussi diretti a società di qualsiasi tipo dell'UE.In definitiva, su 12,5 mld. di profitti dell'esercizio 2012 *Google* ha denunciato in Irlanda solo 24 mln. di utili e pagato 8 mln. di euro di tasse a Dublino. A sua volta, la società olandese, in forza del contratto di licenza con la prima irlandese (la capogruppo, titolare della tecnologia), trattiene solo una modesta *fee* per i propri servizi di triangolazione e trasferisce le *royalties* alla capogruppo stessa senza che su di essa - in uscita verso il paradiso - l'Olanda applichi le ritenute alla fonte. È questo il beneficio che da un senso al *Dutch sandwich* e cioè alla triangolazione attraverso la *shell company* olandese. Ed è così che il gruppo riesce a dirottare alle Bermuda, dove neppure esiste una *corporate tax*, la quasi totalità dei profitti realizzati da *Google* fuori dagli Stati Uniti. Resta così fuori dal circuito fiscale lo Stato di residenza della controllante di ultimo grado (USA) che, con l'iniziale accordo di *transfer pricing* aveva consentito la cessione alla prima irlandese paradiso fiscale dei diritti di sfruttamento della tecnologia americana, nella previsione di tassare, al momento del loro rimpatrio e con un'aliquota del 35%, gli alti utili, ante imposte, realizzati in tutto il mondo.

È evidente che si è in presenza di schemi di pianificazione fiscale aggressiva che, come ho detto, allo stato attuale della legislazione nazionale e internazionale, difficilmente possono essere contestati. Infatti, i vari Paesi della fonte in cui prosperano gli affari non hanno, attualmente, alcun potere di imposizione nei confronti delle grandi multinazionali in quanto in essi non risultano insediate strutture qualificabili come stabili organizzazioni e perché i flussi di denaro che, per i servizi ricevuti, le imprese residenti corrispondono direttamente alla seconda irlandese e deducono dalla propria base imponibile sono qualificabili, in uscita da questi Paesi, come profitti d'impresa, e non possono neppure essere assoggettati, diversamente dai flussi di *royalties* e di interessi, al prelievo con le ritenute alla fonte all'atto del pagamento.

Con la seconda raccomandazione C(2012)8805, la Commissione detta i criteri che permettono di identificare i Paesi terzi che non ottemperano alle norme minime di buona *governance* fiscale (una sorta di *black list*), e suggerisce agli Stati membri di rinegoziare, sospendere o denunciare tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni che essi hanno stipulato con i paradisi fiscali (che non rispettano tali regole) per recidere i "ponti" da cui transitano le operazioni più aggressive.

Infine, la Comunicazione COM(2012)722 definisce il piano di azione della Commissione stessa per rafforzare la lotta contro la frode e l'evasione fiscale, dedicando i paragrafi da 8 a 10 alla pianificazione fiscale aggressiva. La Commissione si impegna a prendere misure adeguate per evitare che le direttive europee sulla fiscalità diretta possano essere utilizzate per pianificazioni aggressive come quelle sopra esposte, e a intensificare l'attenzione sui regimi fiscali di favore che alcuni ordinamenti concedono a coloro che trasferiscono la residenza sul loro territorio.

Ma l'affermazione più importante la troviamo alla fine del paragrafo 8, dove la Commissione si impegna a collaborare in sede OCSE «per porre rimedio alla complessità della tassazione del commercio elettronico definendo norme internazionali appropriate».

È facile rilevare come questi atti della Commissione siano indici di buona volontà, ma siano poco utili nella realtà a porre rimedio alle denunciate pianificazioni fiscali aggressive. Ho l'impressione che da tale *empasse* non se ne esca fuori se non si rimedita, in termini più generali, sulle fonti della ricchezza, sulla catena di creazione del valore, sui presupposti dell'imposizione e sulla ripartizione del potere di imposizione fra le diverse giurisdizioni. La proposta di direttiva sulla CCCTB sembra occuparsi, in effetti, di alcuni di questi aspetti – in particolare della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati, sia pur mediante un meccanismo che opera 'a valle' e sul gettito come quello di *apportionment* – ma l'esito di tale proposta è, come detto, non prevedibile al momento, fermo restando che i tempi per la sua (eventuale) approvazione in via definitiva difficilmente saranno brevi. Dal canto suo l'OCSE, e con esso numerosi Paesi occidentali, hanno fatto grandi passi avanti in questa direzione, ma per ora senza risultati concreti quantomeno in termini di iniziative legislative portate a termine. Questa

incapacità di risolvere organicamente i problemi fiscali dell'economia digitale giustifica, perciò, la domanda che gli studiosi si sono posti in questi ultimi anni: siamo in presenza di una trasformazione o di una vera e propria crisi della fiscalità internazionale?

4. La proposta OCSE di applicazione di una ritenuta

Nell'indicato contesto potrebbe sembrare interessante, almeno a prima vista, la proposta - che si muove in tutt'altro senso - di applicare una ritenuta a titolo di imposta sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in un determinato Stato a titolo di corrispettivo di beni digitali o di servizi prestati da imprese di *e-commerce* non residenti. Tale opzione, anch'essa proveniente dall'OCSE, presuppone che il *provider* non residente realizzi un certo volume della propria attività economica in un determinato Stato senza avere una stabile organizzazione. Poiché in genere i pagamenti internazionali per transazioni via *internet* sono effettuati tramite carte di credito o altri mezzi di pagamento elettronico, l'OCSE ritiene che la ritenuta potrebbe essere effettuata da parte degli istituti finanziari coinvolti in tali pagamenti. Ad essi dovrebbe essere affidato il compito di tassare le transazioni digitali trasferendo all'Erario il gettito derivante dall'applicazione della ritenuta.

In verità, sin dal 2005 l'OCSE aveva proposto nel richiamato rapporto «*Final report of the TAG group of OECD of taxation of e-commerce*» che dette ritenute fossero applicate su tutti i compensi (lordi) delle transazioni *on-line*, esattamente come avviene per i flussi delle *royalties* o interessi o, quantomeno, sui compensi (lordi) pagati da operatori economici residenti che, costituendo costi deducibili dal reddito, erodono la base imponibile generale di un Paese.

L'adozione di tale misura ha trovato, però, il suo principale ostacolo sia negli evidenti aggravi burocratici che si porrebbero in capo agli operatori finanziari che dovrebbero gestire, quali sostituti d'imposta, strumenti di pagamento elettronico e carte di credito, sia - quando il pagamento non è effettuato tramite essi - nella difficoltà di assoggettare a tassazione le

cessioni di prodotti digitali direttamente nei confronti dei consumatori finali, che non possono operare da sostituti.

5. Le iniziative di alcuni Stati in materia di imposte dirette

Molti Stati europei non sono rimasti indifferenti alle richiamate triangolazioni internazionali poste in essere dalle OTT per trasferire profitti in giurisdizioni *offshore* e, perciò, sottrarsi alle imposte societarie del paese alla fonte. Il problema che si sono posti è sempre lo stesso ed è stato sintetizzato dal cancelliere *Osborne* quando ha affermato che occorre trovare strumenti del tutto nuovi per costringere le OTT a pagare le tasse nei paesi dove producono e vendono servizi. Dietro questa condivisibile, quanto ovvia, considerazione c'è la proposta di adottare un principio che, vedremo, è l'esatto contrario dei criteri di fiscalità internazionale fin qui adottati da tutti i grandi paesi aderenti all'OCSE.

5.1. L'esperienza inglese

Coerentemente a ciò, nel Regno Unito la Commissione bilancio del Parlamento ha convocato nel novembre del 2013 i rappresentanti di *Google* e *Amazon* per chiedere chiarimenti sulle loro strategie fiscali. Tali incontri non hanno avuto esiti soddisfacenti, tanto che il Governo inglese ha ritenuto di risolvere *ex auctoritate* il problema della tassazione delle *digital enterprises,* varando una legge avente il fine specifico di evitare che le grandi multinazionali digitali, svolgenti attività nel Regno Unito, dirottino gli utili su conti esteri e, comunque, per fare in modo che esse paghino le imposte nei Paesi dove producono e vendono i servizi. Dall'aprile 2015 trova applicazione in tale Paese una speciale tassa sui profitti dirottati, la c.d. «*Diverted Profits Tax*» che ha, appunto, l'obiettivo principale di rendere inopponibili all'Erario quegli accordi stipulati da grandi gruppi con il fine di erodere la base imponibile nel Regno Unito. Tale imposta si applica in due ipotesi.

La prima è quella in cui una società non residente effettua vendite e compie, comunque, operazioni rilevanti nel Regno Unito, eludendo la

creazione di una stabile organizzazione. La legge britannica rimette, in tali casi, all'amministrazione finanziaria il potere di verificare se abbiano avuto luogo nel Regno Unito attività economiche connesse con la fornitura di beni e servizi a clienti residenti e strutturate in modo tale da non dar luogo ad una stabile organizzazione. Questo è il caso, ad esempio, di tutte quelle operazioni che comportano l'esercizio nel Regno Unito di significative attività con esse connesse, ma che, ciononostante, non danno luogo alla conclusione di contratti con i clienti ivi residenti. La norma antielusiva si applica, in altri termini, alle società non residenti che realizzano forniture di beni e servizi a favore di utilizzatori residenti nel Regno Unito, in tutte le ipotesi in cui *«sia ragionevole assumere che la sua attività economica è diretta a evitare l'applicazione delle norme sui redditi prodotti mediante stabile organizzazione»*[4].

[4] In particolare, secondo le sez. 2, 8 e 9 del progetto di legge la prima ipotesi si realizza quando:

- una società non residente si serve di un'altra entità per svolgere la sua attività in UK;
- è ragionevole ritenere che tale struttura serva allo scopo di evitare che la società straniera abbia una SO in UK;
- è ragionevole ritenere che:
  a) tale struttura determini un disallineamento fiscale, e cioè una delle sue parti (correlate) si trova in uno Stato con una pressione fiscale inferiore all'80% di quella inglese e la transazione è priva di valide ragioni economiche;
  e/o
  b) tale struttura ha il fine principale o esclusivo di conseguire un risparmio fiscale.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile possono aversi due sotto-casi:

  c) se c'è elusione "pura" della SO (mirata al fine principale o esclusivo di conseguire un risparmio fiscale, caso *sub b)*), si applicano le regole di determinazione della base imponibile della SO (considerando anche le norme sul TP);
  d) se c'è elusione della SO che determina un disallineamento fiscale (caso *sub a)*), ci si deve chiedere se l'operazione "alternativa" a quella effettivamente concretizzatasi, e cioè quella che sarebbe stata posta in essere in assenza di risparmio fiscale, avrebbe comportato spese deducibili (ignorando le norme sul TP):
     i. se sì, le norme in tema di attribuzione dei profitti delle SO (lett. a)), ivi incluse le norme sul TP, si applicano all'operazione effettivamente posta in essere, e ai profitti così calcolati si aggiungono i redditi che si sarebbero generati in UK a seguito dell'operazione alternativa (ove mai ve ne fossero);

La seconda ipotesi di applicazione dell'imposta è quella in cui una società residente o una società non residente, ma che esercita un'attività per la quale è soggetta alle imposte nel Regno Unito, godono di un vantaggio fiscale utilizzando accordi o soggetti terzi privi di sostanza economica.

Gli atti di accertamento di tale imposta devono essere preceduti da un invito preliminare con cui l'Ufficio indica le ragioni per cui ritiene che debba applicarsi l'imposta e chiede all'impresa di fornire chiarimenti entro 30 giorni. Decorso tale termine, l'Ufficio dispone di 30 giorni per archiviare il caso o emettere l'accertamento definitivo, adeguatamente motivato anche in relazione ai chiarimenti ricevuti. Con tale accertamento si applica un'aliquota "penalizzante" del 25% commisurata ai profitti che l'Ufficio ha ritenuto sottratti a tassazione nel Regno Unito tramite gli atti di elusione ed erosione delle basi imponibili sopra indicati.

Come si vede, siamo nel pieno della problematica - ben nota a noi italiani - dell'abuso del diritto, alla quale il legislatore ha tentato di porre rimedio con la previsione di cui al nuovo art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, in attuazione delle legge delega fiscale n. 23 dell'11 marzo 2014.

Tale forma di imposizione mi sembra, fra tutte quelle ideate in Europa in questi ultimi anni, quella forse più interessante, rispettosa della richiamata Raccomandazione C(2012)8806 della Commissione UE e degna di essere studiata. Ci tornerò sopra nella parte conclusiva per illustrarne la *ratio* e gli aspetti più fortemente innovativi.

5.2. Le proposte francesi

A sua volta la Francia, sulla scia del noto rapporto "*Colin-Collin*", pubblicato il 18 gennaio 2013, ha assunto iniziative legislative partendo dal presupposto, indicato in tale rapporto, che l'economia digitale è costruita su un modello basato sul reinvestimento degli utili a livello globale piuttosto

ii. se no, l'operazione va interamente riqualificata nell'operazione "alternativa" e i redditi vanno calcolati sulla base di una valutazione equitativa.

Nell'avviso preliminare, l'Ufficio opera un disconoscimento forfettario delle spese (pari al 30% delle medesime), che però può essere rimodulato nel successivo contraddittorio con la società.

che sulla distribuzione dei dividendi. Per questa ragione, il governo francese non ha seguito la via di fissare criteri di tassazione basati su una nozione di stabile organizzazione anche virtuale o sul carattere elusivo della condotta. Si è ritenuto arduo estrapolare dal risultato complessivo conseguito dalle *digital enterprises* i costi e i ricavi afferenti ad un certo contesto territoriale e si è preferito portare avanti una proposta di prelievo para-patrimoniale sulle forme di raccolta gratuita e capziosa dei dati personali operata dalle multinazionali dell'economia digitale (*Colin-Collin* parlano addirittura di raccolta predatoria). Il tributo verrebbe così a ispirarsi ad una logica simile a quella dei tributi ambientali fondati sul principio "chi inquina paga". Come nel caso dei tributi ambientali l'imposta sarebbe dovuta dai soggetti che arrecano un danno all'ambiente mediante emissione di certe sostanze, così nell'ipotesi del tributo sulla raccolta gratuita dei dati il prelievo graverebbe su coloro che effettuano un uso scorretto, quasi sleale della Rete, raccogliendo callidamente dati personali degli utenti da utilizzare successivamente nei confronti degli stessi utenti per finalità commerciali. Al pari dei tributi ambientali rivolti al miglioramento del bene-ambiente (e per i quali, dunque, è auspicabile un aumento del gettito decrescente negli anni), anche questo tributo sarebbe rivolto al miglioramento dell'attuale situazione di scarsa protezione della *privacy* in Rete, incoraggiando, mediante una minore tassazione, quelle imprese che garantiscono una tutela rafforzata dei dati personali degli utenti, così come declinata da appositi strumenti normativi.

Come si vede, si tratterebbe di un tributo che mira ad una sostanziale riappropriazione dei dati personali da parte degli utenti. Siamo fuori dalla logica delle imposte reddituali ed entriamo piuttosto nel campo della tassazione para-patrimoniale. Questa forma di tassazione, in verità, non sembra convincente perché si fonda nella sostanza su una circostanza tutta da dimostrare, e cioè che l'attività di raccolta da tassare sia capziosa, scorretta, addirittura predatoria, oltreché gratuita e, quindi, tale da giustificare la necessità di "compensare" l'intrusione delle "*web companies"* nel privato con l'applicazione di uno specifico prelievo.

5.3. L'esperienza ungherese

Nel 2012 in Ungheria il governo *Orban* ha introdotto un'imposta sulle telecomunicazioni che le imprese del settore pagano in ragione dei minuti di chiamate vocali e dei numeri di messaggi di testo. Tale prelievo di fatto è posto a carico degli utenti non essendo previsto alcun divieto di rivalsa a carico di dette imprese. L'intento del governo ungherese è quello di colpire coloro che utilizzano *internet* per le chiamate telefoniche. Quindi, il prelievo è un prolungamento di una tassa sulle telecomunicazioni già esistente. In realtà la tassa è finita per gravare, non solo sui dati consumati per servizi di telefonia e messaggistica, ma su tutti i dati trasmessi via *internet*. Com'è noto, questo prelievo ha suscitato forti proteste nel Paese imputandosi al Governo di attentare all'esercizio dei diritti democratici e alle libertà fondamentali, in particolare, la libertà all'informazione.

5.4. L'esperienza spagnola

Il 30 ottobre 2014 la Spagna ha introdotto la c.d. «tassa *Google*». In realtà si tratta dell'obbligo per gli aggregatori di *link* (ad esempio, *Google news*, ma in realtà si tratta di una categoria molto ampia) di pagare un contributo agli autori che sono titolari dei contenuti cui rinviano i *links* aggregati. L'intento è obiettivamente quello di favorire gli editori ai danni dei motori di ricerca. L'effetto è stato che *Google* non ha più operato in Spagna e, quindi, ha smantellato la versione spagnola di *Google news*.

5.5. Le iniziative italiane

Come si sa, il nostro Paese non è stato da meno quanto ad iniziative legislative in materia, anche se la più interessante di esse - il c.d. emendamento Boccia - non ha concluso il suo *iter* legislativo. L'obiettivo era stato, anche qui, quello di forzare i tradizionali modelli di collegamento col territorio dello Stato al fine di tassare in Italia i proventi derivanti dal commercio elettronico diretto e indiretto.

La norma non ha convinto perché imponeva in modo surrettizio l'apertura della partita iva in Italia ai fornitori non residenti dei predetti

servizi di pubblicità (editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario). Era come se si fosse voluto introdurre una presunzione assoluta di esistenza della stabile organizzazione italiana da parte di tali soggetti, in contrasto con la Direttiva comunitaria in materia di IVA 2006/112/CE (artt. 44 e 196).

6. L'imposizione indiretta dei servizi digitali

In tema di IVA l'Unione Europea si è di recente mobilitata con riferimento alla tassazione dei servizi "digitali".

Il primo gennaio 2015 è, infatti, entrato in vigore lo speciale regime denominato "*Mini One Stop Shop*", anche noto con l'acronimo"MOSS", che trova applicazione con riguardo ai c.d. servizi "TBES" (*Telecommunication, Broadcasting and Electronic Services*). Trattasi dei servizi di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione, nonché di quelli forniti per via elettronica elencati nell'Allegato II della Direttiva 2006/112/CE, e cioè:

1) la fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature;

2) la fornitura di software e relativo aggiornamento;

3) la fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;

4) la 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) la fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

Con riferimento a tali servizi, i prestatori dovranno applicare l'IVA del Paese di destinazione in cui è stabilito il committente, ove quest'ultimo sia un privato consumatore (c.d. servizi "B2C"), in deroga al criterio generale di localizzazione dei servizi B2C nel Paese del prestatore. La conseguenza è la seguente: i consumatori pagheranno l'Iva nella misura prevista nel Paese in cui sono domiciliati, indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il fornitore.

Ciononostante, i prestatori di servizi non saranno obbligati a identificarsi in tutti gli Stati in cui effettuano le operazioni Iva. Tramite il

MOSS, che sotto quest'aspetto rappresenta un'importante misura di semplificazione, essi potranno infatti trasmettere le dichiarazioni Iva trimestrali (ed effettuare i versamenti) nell'unico Stato in cui sono stabiliti; quest'ultimo, poi, trasferirà automaticamente le risorse incamerate a tutti gli Stati membri in cui risiedono i consumatori.

Resta ferma la difficoltà, per i prestatori, di rispettare tutte le regole in materia di IVA vigenti nei Paesi in cui i consumatori finali sono residenti o domiciliati (con riguardo non solo alle disposizioni che prevedono la misura delle aliquote, ma anche a quelle che disciplinano l'emissione delle fatture, l'eventuale ″contabilità di cassa″, etc.). Chi opera con il MOSS dovrà quindi conoscere – ed applicare – il complesso delle norme IVA in vigore negli Stati membri "di consumo", anche se le operazioni vengono formalmente effettuate nel proprio Stato membro di identificazione. Il che non è una piccola complicazione.

7. Alcune proposte conclusive

La mia personale opinione su come costruire forme di tassazione accettabili dell'economia digitale è che ci si dovrebbe muovere su piani diversi da quelli tradizionali, sulla falsariga anche dei ricordati principi OCSE, guardando anche alla nuova normativa introdotta nel Regno Unito.

7.1. L'ipotesi della *"bit tax"*

In un'ottica non strettamente nazionale, la forma di tassazione di più facile attuazione mi sembra quella, planetaria, ideata nel 1995 da *Arthur J. Cordell*[5] nota come *bit tax*, da tutti apprezzata - compreso l'OCSE -, ma mai realmente proposta. Essa è un'imposta volta a tassare i dati trasmessi via *internet*, da applicare, quindi, al traffico digitale per ogni unità di

[5] Arthur J. Cordell, *New taxes for a new company*, *Government Information in Canada*, vol. 2, 4, 1996*; Taxing the Internet: The proposal for a bit tax,* International Tax Programat the Harvard Law School, February 14, 1997.

trasmissione elettronica, cioè il *bit*, che transita sulle autostrade dell'informazione, comprese le telecomunicazioni.

Come ho detto all'inizio, tale tributo è fortemente innovativo perché non colpisce un indice di capacità contributiva tradizionale come il reddito o il patrimonio, ma grava sulle trasmissioni come un nuovo modo di fare ricchezza e, quindi, come un nuovo modo di generare detta capacità. I soggetti passivi sarebbero gli utilizzatori del *web* e delle altre infrastrutture telematiche e l'indice di capacità contributiva sarebbe la comunicazione o, meglio, la trasmissione delle informazioni generanti in coloro che le acquisiscono una capacità di trarne profitto. La misurazione di tale capacità sarebbe data dal conteggio dei *bit* trasmessi. È evidente che la *bit tax*, così costruita, si pone fuori dal campo della specifica tassazione delle *digital enterprises*. Non può, quindi, essere assunta come uno strumento per recuperare a tassazione i redditi prodotti da tali società.

L'aliquota dell'imposta, secondo Cordell, dovrebbe essere dello 0,000001 centesimi/$ per *bit*. Della sua riscossione dovrebbero occuparsi i *common carrier* delle telecomunicazioni, delle reti satellitari e dei sistemi via cavo. L'imposta verrebbe liquidata Paese per Paese.

La *bit tax* di Cordell è un'imposta facile da gestire e da riscuotere, che ha indubbiamente una vocazione sistemica e globale perché presuppone l'accordo di tutti gli Stati. Tassando i *bit* a monte degli operatori del traffico digitale, in piccolissime quantità, si possono ottenere enormi introiti che andrebbero devoluti ad un Fondo internazionale avente scopi sociali. La gestione e la riscossione dovrebbero adeguarsi alla formula della suddivisione tra Paesi, in base alla rispettiva partecipazione al traffico e dovrebbero rientrare nell'ambito della *International Telecommunications Union* delle Nazioni Unite. Per evidenti ragioni di equità la platea dei soggetti passivi dovrebbe essere limitata ai *professional users*.

L'OCSE è favorevole ad un tale tipo di tributo da applicare, nella sua versione, all'uso della larghezza di banda dei siti *web* e basato sul numero di *byte* utilizzati, con riferimento a scaglioni progressivi, con aliquote differenti a seconda della dimensione o del fatturato dell'azienda. Essa si applicherebbe a partire da una soglia minima per la larghezza di banda utilizzata annualmente e potrebbe essere dedotta dall'imposta sulle società.

7.2. La proposta Quintarelli

Un'iniziativa rimasta, per ora, allo stadio di proposta parlamentare è quella del disegno di legge presentato presso il Parlamento italiano dagli on. Quintarelli ed altri che prevede un intervento sul commercio elettronico diretto, e cioè sulle transazioni concluse direttamente *on-line* con consegna dei beni immateriali (*software, e-book,* brani musicali, ecc.) al cliente finale. Tale proposta si sostanzia nella tassazione di redditi che attualmente non sono imponibili in Italia per carenza del requisito di territorialità, si tratta, infatti, di profitti realizzati da società con sede all'estero senza alcuna stabile organizzazione nel territorio italiano. Questo tipo di tributo intende far derivare da una significativa "presenza digitale" in Italia dell'impresa estera – e cioè dalla conclusione di un numero significativo di transazioni con clienti italiani – la creazione di uno stabile radicamento nel territorio. Per indurre il soggetto estero ad autodichiarare una stabile organizzazione la proposta di legge ipotizza una ritenuta del 25% sui pagamenti, cioè sui ricavi lordi, realizzato in Italia dall'impresa estera, incaricando di tale adempimento il circuito bancario italiano.

Questo impianto normativo ha il difetto di fondo di ridefinire unilateralmente un concetto, quello di stabile organizzazione, già definito da numerosi trattati bilaterali conclusi dall'Italia. Si propone, in particolare, un'integrazione di tale concetto modificando l'art. 162 del TUIR nel modo seguente: «si considera in ogni caso sussistente una stabile organizzazione in Italia qualora si realizzi una presenza continuativa di attività *on-line* riconducibili all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore, comunque motivati, in misura complessivamente non inferiore a 5.000.000,00 di euro».

Il principale punto critico della proposta sta nel fatto che la stabile organizzazione è un concetto definito, prima ancora che dalle norme interne, dai trattati bilaterali contro le doppie imposizioni che a loro volta si ispirano alla definizione sancita in sede OCSE. E i Trattati internazionali, per il

principio di specialità, prevalgono sulle norme interne, laddove queste siano meno favorevoli ai contribuenti.

Dunque, una modifica unilaterale del concetto di stabile organizzazione rischia di rivelarsi inefficace se non nelle ipotesi residuali di rapporti con soggetti esteri residenti in Paesi in cui l'Italia non ha stipulato alcun trattato.

Il secondo punto critico è che il coinvolgimento di banche e istituzioni finanziarie incaricate del pagamento non è concretamente attuabile: a differenza dei sostituti d'imposta, che conoscono le ragioni dei pagamenti ai propri fornitori ed hanno le informazioni necessarie per stabilire quando effettuare la ritenuta, le banche incaricate del pagamento sarebbero gravate da un onere non facilmente assorbibile. Inoltre, incaricandole dell'effettuazione e del versamento delle ritenute per i pagamenti effettuati alle *digital enterprises* estere, le si renderebbe direttamente responsabili nei confronti del fisco italiano, con la conseguenza che potrebbero essere chiamate in causa dalle società estere che hanno ricevuto i pagamenti per aver esse disapplicato le norme pattizie.

La mia impressione è che se si ritiene che l'operatività via *web* e il commercio elettronico diretto possano dar luogo ad una stabile organizzazione occulta secondo i principi fissati dalla nota sentenza della Corte di cassazione nel caso *«Philip Morris»*, mi sembra evidente che la possibilità di accertarla esiste già oggi, senza alcun bisogno di modifiche delle norme domestiche.

Il fatto è che, con queste proposte, si trascura che, allo stato attuale, la intassabilità dei redditi non prodotti nel territorio attraverso una stabile organizzazione fisica si basa su una regola consolidata secondo cui le imposte si pagano dove si produce il reddito o dove sono i dipendenti. Il che significa che i redditi dell'impresa meramente esportatrice non possono attualmente essere tassati nel paese di destinazione dei prodotti, e cioè, nella specie, che il commercio elettronico diretto non fa sorgere nello stato del consumo di tali prodotti una stabile organizzazione. Sono convinto che questa regola è ormai obsoleta in tempi di globalizzazione, ma se la si vuole cambiare, lo si deve fare in sede pattizia, cioè con accordi internazionali. L'impressione, in altri termini, è che siamo in presenza di una proposta

estemporanea confezionata senza una sufficiente dimestichezza con i meccanismi della fiscalità internazionale.

7.3. La proposta di una normativa anti-abuso

Se dovessi pensare ad un tributo nazionale da applicare alle imprese dell'economia digitale, l'unico che mi parrebbe meritevole di un certo approfondimento, in via contingente e in questa fase storica, è - come ho detto - la illustrata «*Diverted Profits Tax*» britannica e la «*Cayman Tax*» belga varata sulla scia di quest'ultima. Sarebbero delle imposte diverse e autonome rispetto all'ordinaria imposta societaria, la cui applicazione consentirebbe di rendere inopponibili all'Erario quegli accordi stipulati da grandi gruppi con il fine, appunto, di erodere la base imponibile.

Ho già detto che la proposta britannica sembra - fra tutte quelle ideate in Europa in questi ultimi anni - forse la più organica e interessante, rispettosa del BEPS *Action Plan* dell'OCSE e coerente alla richiamata Raccomandazione C(2012)8806 della Commissione UE. Sarebbe, perciò, degna di essere studiata e approfondita in un'ottica anche comunitaria.

A prima vista, avrebbe l'inconveniente di non essere di facile applicazione, dovendo nella sostanza l'amministrazione finanziaria essere in grado di determinare, solo in via induttiva e indiretta, i profitti che, ancorché formati in Gran Bretagna, sono denunciati in altri Paesi a più bassa tassazione. Essa avrebbe, però, il vantaggio di essere costruita intorno al concetto di elusione fiscale, che innegabilmente è l'unico strumento offerto, in questa fase storica, agli enti impositori per evitare l'aggiramento delle norme sulla stabile organizzazione che le imprese OTT perseguono attraverso atti, negozi ed espedienti giuridici aventi esclusiva finalità di risparmio fiscale. La legge britannica consentirebbe in questi casi all'ente impositore di avvalersi di una presunzione legale relativa, secondo cui la base imponibile della DPT sarebbe costituita dagli stessi profitti che sarebbero stati tassati se le operazioni fossero state poste in essere in Gran Bretagna attraverso una stabile organizzazione applicando le norme interne eluse. *Mutatis mutandis*, l'Ufficio verificatore dovrebbe applicare le stesse tecniche di accertamento attualmente adottate per la ricostruzione dei redditi

delle stabili organizzazioni occulte. Un "reddito senza Stato" (*stateless income*) diverrebbe così il presupposto del tributo speciale, indipendentemente dal suo formale radicamento nel territorio e dalla imputabilità di un'imposta societaria ad un soggetto passivo residente nel Paese c.d. della fonte.

Ciò aprirebbe indubbiamente la porta a forme innovative europee di tassazione sulla "mera presenza" e sull'esistenza di un valido "nesso economico" (c.d. *nexus*) dell'attività dell'impresa digitale con il territorio e sull'uso del mercato locale dall'esterno[6]. La caratteristica più interessante della DPT è, insomma, che essa si limiterebbe a garantire il diritto degli Stati alla tutela e alla protezione delle proprie basi imponibili, ostacolato da comportamenti abusivi e artificiosi, senza mettere in discussione né i principi e le libertà economiche, né il diritto fondamentale del privato ad operare liberamente sui mercati. Sarebbe un prelievo che è diretto solo a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e l'abuso del diritto che la stessa UE condanna. La DPT non condizionerebbe la concorrenza nel

[6] Su questa strada sembra essersi posta da tempo la Corte di cassazione in tema di stabile organizzazione occulta. Nel noto caso *Philip Morris*, detta Corte (sentenze. nn. 3367 e 3368 del 2002) ha affermato che "una o più società del gruppo possono esercitare un'attività di gestione attraverso una struttura operante nello Stato della fonte, come parte integrante di un più vasto programma facente capo al gruppo". Da tale sentenza emerge evidentemente un orientamento diretto a ritenere che le sinergie delle diverse società, alle quali la struttura nazionale fa riferimento, non possono non essere unitariamente considerate. Non altrimenti può interpretarsi quel passo in cui si afferma che costituisce "indebito frazionamento del fenomeno [stabile organizzazione] la mancata utilizzazione di tutti gli elementi di prova che, pur non riguardando il singolo rapporto tra ciascuna società e struttura nazionale servente, contribuiscano a verificare l'esistenza di un rapporto di dipendenza in relazione ad un programma al quale diverse società del gruppo contribuiscono". Mi si permetta l'autocitazione, ma questa sentenza riecheggia in modo impressionante ciò che dicevo più di trent'anni fa, e cioè che la stabile organizzazione sta sempre più divenendo l'emblema di una dimensione socio-economica che sfiora la soggettività giuridico-tributaria senza mai toccarla (*Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1985, pp. 385-415). Dagli esempi fatti mi pare risulti abbastanza evidente che l'evoluzione del tessuto normativo e della giurisprudenza è sempre più nel senso della valorizzazione dell'organizzazione, delle iniziative e dei programmi quali centro di imputazione di effetti giuridici e delle dinamiche economiche dell'impresa.

mercato, ma la concorrenza fiscale tra stati, alcuni avvantaggiati, altri lesi nel loro interesse erariale.

IMPOSIZIONE DIRETTA, ECONOMIA DIGITALE E COMPETITIVITÀ TRA STATI

Alessio Persiani
LUISS Guido Carli

Sommario: 1. Introduzione. 2. La pianificazione fiscale delle imprese multinazionali. 3. Le proposte avanzate a livello internazionale. 4. Le proposte avanzate (e in alcuni casi adottate) a livello nazionale. 5. Conclusioni.

1. Introduzione

Mentre sono stati recentemente adottati gli interventi necessari a risolvere i più gravi problemi della tassazione delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale sul versante delle imposte indirette, rimangono irrisolte le questioni di maggiore rilievo che riguardano l'applicazione delle imposte dirette a carico delle grandi multinazionali che operano nel menzionato settore.

Di seguito, dopo una breve illustrazione delle caratteristiche peculiari delle imprese dell'economia digitale, ci proponiamo di esporre ed analizzare le principali proposte in tema di imposizione diretta avanzate sia a livello internazionale – ed il riferimento è, in particolare, all'OCSE ed all'Unione europea – sia a livello nazionale, soffermando l'attenzione, in particolare, su alcuni Stati europei tra cui l'Italia.

2. La pianificazione fiscale delle imprese multinazionali

In termini generali, si può notare come taluni fondamenti dell'attuale assetto fiscale, come intesi a livello nazionale ed internazionale, si rivelino inidonei a colpire le c.d. transazioni virtuali che pongono in essere le imprese dell'economia digitale; transazioni caratterizzate da immaterialità, assenza di intermediari e dislocazione in tutto il mondo. In altri termini, le imprese dell'economia digitale – e principalmente le poche imprese multinazionali del settore, le cc.dd. *"Over The Top"* (Google, Amazon, Facebook e Apple)

– realizzano redditi significativi che gli Stati faticano ad individuare, localizzare ed assoggettare a tassazione[1]. In particolare, ciò che desta preoccupazione in tutti gli Stati diversi da quello di residenza – vale a dire gli Stati Uniti d'America – sono le criticità che pone l'applicazione del tradizionale criterio di collegamento della stabile organizzazione, quale criterio che sottopone a tassazione i redditi percepiti da un soggetto non residente solo a condizione che il soggetto abbia nello Stato interessato una base fissa, quale uno stabilimento o un ufficio, o un rappresentante che esplichi validamente la volontà negoziale della società.

Ebbene, le imprese dell'economia digitale sono in grado di esercitare le proprie attività e realizzare i propri profitti negli Stati diversi da quello di residenza senza integrare i requisiti propri della stabile organizzazione tradizionalmente intesa.

Ciò è possibile perché – come evidenzia l'OCSE[2] – le imprese dell'economia digitale risultano connotate dalle seguenti caratteristiche:

1. mobilità, relativa

– ai beni immateriali su cui l'economia digitale si fonda;

– agli utenti;

– alla localizzazione delle funzioni operative dell'impresa, atteso che lo sviluppo delle tecnologie ha incrementato il grado di flessibilità e la capacità di localizzare funzioni ed *asset* nel territorio di Stati diversi;

2. uso massivo dei dati concernenti gli utilizzatori dei servizi;

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] Come autorevolmente sottolinea L. Del Federico, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico – C. Ricci, Amon edizioni, 2015, pp. 2 s., «*la questione dei criteri di imputazione territoriale è comunque prioritaria nell'ambito della fiscalità delle transazioni telematiche caratterizzate dal fenomeno del disappearing taxpayer. Il nodo è quello dell'individuazione del soggetto cui imputare il reddito e del luogo in cui viene effettivamente svolta l'attività; più in generale si pone poi la questione di fondo della effettività nella corretta applicazione delle norme tributarie nel ciberspazio, al di là della loro astratta implementazione*».

[2] Si veda il documento OCSE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Parigi, 2015, pp. 64 ss. reperibile sul sito dell'OCSE all'indirizzo www.oecd.org.

3. il c.d. effetto di rete o *"network effect"*, derivante dall'interazione e dalle sinergie tra gli utenti che utilizzano un medesimo servizio; ciò che ne favorisce in modo esponenziale la diffusione e l'utilizzo da parte di altri utenti;

4. l'essere alcune di tali imprese connotate da modelli di *business* c.d. multilaterali, costituendo piattaforme che agiscono quali intermediari tra diversi e distinti gruppi di persone operanti nel medesimo mercato, dove il comportamento di un gruppo di persone influenza, in termini di esternalità positive o negative, la posizione dell'altro gruppo. Nell'ambito dell'economia digitale, ad esempio, più è elevato il numero degli utenti che clicca su un determinato *banner* pubblicitario, maggiore sarà il prezzo richiesto dalla piattaforma all'inserzionista per la diffusione del messaggio.

A queste peculiari caratteristiche devono aggiungersi le strategie di *"tax planning"* aggressivo che le imprese dell'economia digitale – al pari, invero, delle imprese multinazionali operanti nei settori tradizionali dell'economia – perseguono e pongono in essere, sfruttando sia le lacune dell'ordinamento tributario dello Stato di residenza[3] – tipicamente, come detto, gli Stati Uniti d'America – in punto di tassazione dei profitti realizzati all'estero, sia le carenze – strutturali[4] o indotte da accordi particolarmente

[3] Il riferimento è alle lacune della normativa CFC (*Subpart* F) dell'*Internal Revenue Code* statunitense con particolare riferimento ai profitti realizzati in Stati diversi dagli Stati Uniti e non oggetto di rimpatrio. Sono attualmente in corso di predisposizione progetti di modifica della disciplina in questione con il fine di renderla più restrittiva, anche se – va rilevato – che le ultime versioni di tali modifiche sembrano essere piuttosto "permissive" e ben lungi dalle iniziali intenzioni di arrestare la migrazione dei capitali delle grandi imprese multinazionali statunitensi verso Paesi *offshore*. Si veda, al riguardo, S. Latini, *Usa: in arrivo la stretta "soft" sui profitti parcheggiati offshore*, in www.fiscooggi.it, 28 ottobre 2016.

[4] È il caso delle regole sulla qualificazione delle strutture locali alla stregua di stabili organizzazioni assoggettabili a tassazione nello Stato in cui sono localizzate ovvero di articolate strategie di *tax planning* basate sulla creazione di diverse società collocate in Stati scelti in funzione dei regimi impositivi particolarmente favorevoli applicabili a determinate tipologie di redditi sulla base o delle norme interne o delle convenzioni per la prevenzione delle doppie imposizioni da essi concluse. Il riferimento è, ad esempio, alle strutture di *"Double Irish with Dutch sandwich"* utilizzate da diverse imprese multinazionali statunitensi in anni recenti (Apple, Google, etc.).

vantaggiosi in tema di prezzi di trasferimento conclusi con le autorità fiscali locali[5] – degli Stati in cui le imprese *de quibus* esercitano le loro attività economiche, offrendo i propri beni e servizi.

Queste problematiche sono note da tempo alle organizzazioni internazionali – l'OCSE su tutte, come detto. Da qualche tempo a questa parte anche molti Stati nazionali e l'Unione europea ne hanno preso coscienza. È dunque a questo doppio livello, nazionale ed internazionale, che si collocano le proposte di soluzione avanzate che occorre analizzare nel prosieguo.

3. Le proposte avanzate a livello internazionale

L'OCSE ha approfondito un ventaglio di soluzioni alternative, alcune dirette a tassare gli utili delle imprese digitali secondo gli ordinari canoni dell'imposizione sui redditi, ed altre che invece si muovono in contesti diversi da tale forma tradizionale di imposizione.

Nell'ambito delle imposte sui redditi l'OCSE ha approfondito, in particolare, l'ipotesi di creare un nuovo criterio di collegamento basato su una "presenza digitale significativa" dell'impresa nell'economia di un Paese diverso da quello di residenza; presenza individuata sulla scorta di taluni

[5] Si pensi al caso degli aiuti fiscali concessi dall'Irlanda ad Apple e che la Commissione europea ha recentemente qualificato come aiuti di Stato incompatibili con la normativa europea, come tali soggetti all'obbligo di recupero da parte delle autorità irlandesi. Tali aiuti si esplicitavano in accordi conclusi tra la Apple e le autorità irlandesi – cc.dd. *tax rulings* – in base ai quali i profitti realizzati dalla società irlandese Apple Sales International – profitti di ammontare significativo, essendo alla società irlandese attribuiti i ricavi delle vendite effettuate da Apple nei diversi Stati europei – erano attribuiti alla sede centrale di tale società; sede considerata come non residente ai fini irlandese e non essendo sostanzialmente «*ubicata in nessun paese, non avendo né dipendenti né uffici propri*». I profitti attribuiti a tale sede centrale sfuggivano, dunque, alla tassazione prevista nell'ordinamento irlandese e, in conclusione, il gruppo Apple nel 2011 ha versato all'Irlanda imposte per circa 10 milioni di Euro, pari allo 0,05% dei suoi utili di periodo. Per maggiori approfondimenti si veda il comunicato stampa della Commissione europea del 30 agosto 2016, n. IP/16/2923 disponibile al seguente indirizzo internet: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_it.htm.

parametri, quale l'esistenza di un numero significativo di contratti per la fornitura di servizi conclusi tra l'impresa e soggetti fiscalmente residenti nel Paese interessato, l'utilizzo in modo ampio ed esteso dei servizi dell'impresa nel Paese o, ancora, l'esistenza di un ammontare rilevante di pagamenti effettuati dagli utilizzatori localizzati nel Paese dei servizi dell'impresa[6].

Un'altra ipotesi pure approfondita in sede OCSE è stata quella basata sull'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui pagamenti effettuati da soggetti in un determinato Stato a titolo di corrispettivo di beni digitali o di servizi prestati dalle imprese dell'economia digitale residenti in Stati diversi. Tale opzione avrebbe costituito un'alternativa a quella della stabile organizzazione di cui abbiamo detto e avrebbe avuto come presupposto la realizzazione di un certo volume di scambi da parte dell'impresa interessata all'interno dello Stato di applicazione della ritenuta. Quanto alla materiale applicazione della ritenuta, l'onere amministrativo sarebbe stato posto in capo agli intermediari finanziari che intervengono nell'effettuazione dei pagamenti per i beni venduti o i servizi prestati dalle imprese digitali.

Un'ultima ipotesi pure presa in considerazione dall'OCSE è stata quella di un'imposta *ad hoc* avente l'obiettivo di eguagliare – nel senso di ricondurre ad un piano di parità – le imprese operanti nel medesimo settore di mercato con modalità, rispettivamente, tradizionali e digitali. Anche in tal caso, tuttavia, onde evitare la tassazione di imprese che non manifestino un collegamento ragionevole ed effettivo con il territorio statale, l'applicazione dell'imposta dovrebbe essere circoscritta alle sole imprese che abbiano una presenza economica significativa nel territorio di riferimento.

A seguito di approfondimenti ed analisi l'OCSE ha concluso che:

a) le criticità tributarie riferite alle imprese dell'economia digitale sono strettamente connesse a quelle che si pongono per la tassazione delle imprese multinazionali "tradizionali" e, in particolare, si collegano alle carenze insite nella nozione di stabile organizzazione, quale collegamento

[6] Si veda il documento OCSE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, cit., pp. 107 ss.

necessario e sufficiente per assoggettare ad imposizione il reddito prodotto in un certo Stato da un'impresa non residente nel relativo territorio;

b) l'adozione delle modifiche proposte alla definizione di stabile organizzazione – applicabili a tutte le imprese, operanti tanto nei settori dell'economia tradizionale quanto in quelli dell'economia digitale – dovrebbero mitigare significativamente le criticità tributarie proprie dell'economia digitale;

c) nessuna delle forme di tassazione o delle modifiche proposte e specificamente indirizzate al settore dell'economia digitale analizzate dall'OCSE – vale a dire, la modifica della nozione di stabile organizzazione mediante la configurazione di una stabile organizzazione in caso di "presenza digitale significativa", l'applicazione di una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati a favore delle imprese dell'economia digitale e l'adozione di un'imposta *ad hoc* con finalità di parificazione delle imprese operanti nel medesimo settore con modalità, rispettivamente, tradizionali e digitali – può considerarsi pienamente risolutiva delle diverse problematiche ed è immune da criticità in punto di compatibilità con i principi dell'ordinamento europeo e con la disciplina delle convenzioni contro le doppie imposizioni;

d) in particolare, la proposta di modificare la nozione di stabile organizzazione sulla scorta del criterio della "presenza digitale significativa" viene ritenuta difficilmente percorribile in ragione delle difficoltà che si originerebbero soprattutto in sede di attribuzione del reddito alla stabile organizzazione, richiedendosi regole diverse rispetto al *"separate entity approach"* attualmente adottato a livello internazionale; regole, peraltro, che – è il caso dell'*apportionment* basato su alcuni fattori produttivi – potrebbero restituire risultati fortemente diversificati in ragione dell'operatività secondo modalità tradizionali ovvero digitali della stessa impresa[7];

[7] Così il documento OCSE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, cit., p. 112: *«fractional apportionment methods would be a departure from current international standards. Furthermore, pursuing such an approach in the case of application of the new nexus would produce very different tax results depending on whether business was conducted through a "traditional" permanent establishment, a separate subsidiary or the new nexus»*.

e) quanto all'ipotesi di applicare una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati a favore delle imprese dell'economia digitale, l'OCSE evidenzia le criticità che una forma di tassazione al lordo dei costi di produzione del reddito porrebbe rispetto al principio in punto di non discriminazione sancito sia a livello europeo[8] sia a livello internazionale[9];

f) del pari, criticità sotto il profilo dell'osservanza dei principi europei ed internazionali si porrebbero anche nel caso dell'imposta *ad hoc* applicata ai soli soggetti non residenti nello Stato di riferimento. Nel caso di applicazione dell'imposta in questione alla generalità delle imprese, residenti e non residenti, si porrebbero poi problematiche di coordinamento con l'ordinaria imposizione sui redditi societari, onde evitare che il carico fiscale considerato nel suo complesso diventi eccessivo;

g) di qui, dunque, l'ulteriore considerazione che i singoli Stati possono adottare autonomamente uno o più degli strumenti tributari *ad hoc* appena menzionati, salvo apportare le modifiche necessarie per renderli conformi ai principi tributari di fonte europea ed internazionale.

In sostanza, dunque, gli approfondimenti condotti in sede OCSE sulla tassazione dell'economia digitale non hanno condotto all'elaborazione di proposte di tassazione specificamente calibrate sulle caratteristiche peculiari delle imprese del settore, essendosi demandata principalmente ai cambiamenti alla nozione di stabile organizzazione – e, in particolare, alla limitazione delle attività preparatorie ed ausiliarie non configuranti una stabile organizzazione materiale ed alla specificazione del requisito di indipendenza nel contesto della stabile organizzazione personale – il contrasto alle strategie di *"tax planning"* aggressivo volte ad erodere la base imponibile negli Stati in cui le imprese dell'economia digitale vendono i loro beni o prestano i loro servizi.

[8] Quanto alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE in materia si vedano le sentenze C-234/01, *Gerritse*; C-345/04, *Centro Equestre* e, più di recente, C-450/09, *Schröder* e C-559/13, *Grünewald*.

[9] Il riferimento è, in particolare, alla disciplina del cd. "trattamento nazionale" prevista dall'art. III del GATT; disciplina che non consente di sottoporre ad un diverso trattamento, anche tributario, il soggetto non residente rispetto a quello residente.

All'analisi delle tematiche tributarie legate al settore dell'economia digitale si è assistito anche nell'ambito dell'Unione europea. In particolare, dopo aver tratteggiato i caratteri peculiari delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale sulla scia di quanto già fatto dall'OCSE nel relativo rapporto, il gruppo di esperti nominati dalla Commissione europea ha distinto, quanto all'area dell'imposizione diretta, tra misure a breve e medio termine e provvedimenti da adottare in un arco di tempo più lungo[10]. Le proposte del primo gruppo non si connotano, invero, per particolare originalità: muovendosi nell'ambito delle proposte OCSE, il gruppo di esperti si è limitato ad indicare, nell'ambito di tali proposte, taluni obiettivi da ritenersi prioritari nell'ottica europea, identificandoli nel contrasto alle pratiche di concorrenza fiscale dannosa, nella revisione delle regole di *"transfer pricing"* e nella riaffermazione dei criteri di collegamento territoriale utilizzabili ai fini impositivi.

Con riferimento al contrasto alle pratiche di concorrenza fiscale dannosa gli esperti europei hanno concentrato la propria attenzione sull'adozione di misure tributarie volte ad evitare forme di duplice non tassazione derivanti dall'adozione di strumenti finanziari cc.dd. ibridi[11], sull'effettiva applicazione delle discipline di contrasto alle *"controlled foreign companies"*, e sul contrasto delle manovre volte ad evitare l'assoggettamento di interessi e canoni alle ritenute alla fonte previste dalle normative nazionali mediante strutture che sfruttino in modo abusivo i

[10] Si veda il rapporto del *Commission expert group on taxation of the digital economy*, 28 maggio 2014, pp. 41 ss.

[11] Il riferimento è, in particolare, a quegli strumenti finanziari che ¬ in virtù di una loro diversa qualificazione ai fini impositivi rispettivamente nello Stato dell'investitore e in quello dell'emittente lo strumento – diano luogo alla deduzione della remunerazione corrisposta dall'emittente nel suo Stato di residenza ed alla non tassazione (o, quantomeno, alla tassazione in misura non piena) della stessa remunerazione nello Stato di residenza dell'investitore. Tale ipotesi è riferita, evidentemente, alle forme "basilari" e più semplici di strumenti finanziari ibridi, potendosi assistere nella prassi a strumenti strutturati in modo ben più complesso, ferma restando, comunque, la loro strumentalità allo sfruttamento dei regimi fiscali disallineati accordati dagli Stati interessati alle remunerazioni derivanti da tali strumenti.

benefici previsti dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni di volta in volta rilevanti (c.d. *"treaty shopping"*)[12].

Quanto alle modifiche da apportare ai criteri utili da seguire per la determinazione del *"transfer pricing"*, il gruppo di esperti ha raccomandato di concentrare l'attenzione sulla più puntuale definizione dei criteri di allocazione dei profitti con riferimento ai beni immateriali, che costituiscono gli *asset* essenziali e di maggior valore delle imprese operanti nel settore dell'economia digitale.

A questo aspetto si lega anche l'ulteriore profilo relativo ai criteri di attribuzione dei rischi stabiliti su base contrattuale all'interno dei gruppi multinazionali. Si evidenzia, in particolare, che tali criteri di attribuzione – strumentali alla successiva *"profit allocation"* tra le diverse entità facenti parte del gruppo multinazionale – possono presentare particolari criticità con riferimento ai beni immateriali, rispetto ai quali la sopportazione di alcuni rischi deve essere attribuita al gruppo multinazionale in quanto tale e non può essere assegnata alle singole entità del gruppo.

In relazione alla riaffermazione dei criteri di collegamento territoriale utilizzabili ai fini impositivi, il gruppo di esperti della Commissione europea si è schierato in modo nettamente sfavorevole verso ipotesi di configurazione di criteri di collegamento nuovi ed autonomi per le imprese dell'economia digitale – il riferimento è, in particolare, al criterio della "presenza digitale significativa" proposto ed analizzato a livello OCSE e per il quale gli esperti hanno ritenuto vi sia "*no convincing argument why the collection of data via electronic means in a country should in itself create a taxable presence in that country"*[13] – propendendo, viceversa, per l'applicazione anche alle imprese dell'economia digitale dei criteri tradizionali di collegamento territoriale propri dei redditi d'impresa – vale a

[12] Il riferimento è all'interposizione nei rapporti tra soggetto pagatore degli interessi o dei canoni e soggetto effettivo percipiente dei medesimi di ulteriori soggetti residenti in Stati legati agli Stati di residenza del soggetto pagatore e del soggetto effettivo percipiente da convenzioni contro le doppie imposizioni che prevedono la non applicazione di ritenute alla fonte sugli interessi e sui canoni.

[13] Così il rapporto del *Commission expert group on taxation of the digital economy*, 28 maggio 2014, p. 47.

dire le nozioni, ormai consolidate, di stabile organizzazione materiale e personale – seppur rivisti in una prospettiva sostanzialmente antielusiva, in una prospettiva rivolta, cioè, ad evitare che le imprese dell'economia digitale svolgano attività d'impresa in Stati diversi da quello di residenza con modalità che, facendo leva sulle particolarità organizzative delle imprese della *"digital economy"*, non configurano una stabile organizzazione[14].

In un'ottica di lungo periodo il gruppo di esperti della Commissione europea ha auspicato, invece, un superamento del *"separate entity approach"* e dell'*"arm's length standard"* previsto a livello internazionale ai fini dell'allocazione dei redditi tra i soggetti facenti parte di gruppi multinazionali in favore di criteri fondati sull'*"apportionment"* in base a criteri predeterminati. In questa prospettiva – va rilevato – si muoveva la prima proposta di direttiva in tema di *«Common Corporate Consolidated*

[14] Il riferimento è soprattutto allo sfruttamento da parte delle imprese dell'economia digitale degli spazi lasciati aperti dalla c.d. "negative clause" dell'art. 5, par. 4 del Modello di Convenzione OCSE, vale a dire alle ipotesi di attività qualificate *ex ante* come attività aventi natura preparatoria o ausiliaria, come avviene, ad esempio, per le attività di immagazzinamento e spedizione dei beni. Se è ben vero che tali ipotesi di non configurabilità di una stabile organizzazione sono previste per la generalità delle imprese, va rilevato che sono tipicamente le imprese dell'economia digitale – si pensi al caso paradigmatico di Amazon, nella struttura operante fino a non tempo fa anche in Italia – che riescono ad effettuare un'efficiente segmentazione delle attività tra le varie *entities* del gruppo in modo da evitare la configurazione di una stabile organizzazione in molti degli Stati in cui vendono i relativi prodotti. Di qui l'osservazione del rapporto del *Commission expert group on taxation of the digital economy*, cit., p. 49 secondo cui *«international tax rules must reflect that in such cases the maintenance of a local warehouse constitutes a core activity of that seller and is not of a preparatory or auxiliary nature»*. Diverso ci pare il caso – per il quale pure il gruppo di esperti della Commissione europea auspica una revisione del Modello di Convenzione OCSE e del relativo Commentario – delle strutture di *"supply chain"* basate sulla conclusione di un contratto di commissione alla vendita tra l'impresa non residente agente quale committente e la controllata italiana operante in veste di commissionaria; strutture che, se opportunamente configurate sul piano contrattuale e fattuale, non originano, almeno nella versione tuttora vigente del Modello di Convenzione OCSE e del relativo Commentario, una stabile organizzazione personale. Non ci pare si possa ravvisare una maggiore facilità delle imprese dell'economia digitale nel porre in essere tali strutture rispetto alle imprese operanti in settori diversi e più tradizionali.

Tax Base» (CCCTB) presentata dalla Commissione europea nel 2011[15] e si muove altresì la nuova proposta di direttiva sulla CCCTB presentata ad ottobre 2016[16], che, al pari della precedente proposta, continua a prevedere un'allocazione dei redditi tra le società del gruppo fondata su tre fattori, vale a dire l'ammontare delle vendite, il personale – inteso quale spesa totale per il personale e numero dei dipendenti – ed il valore dell'attivo patrimoniale (esclusi i beni immateriali e le attività finanziarie)[17].

Sebbene si tratti di una proposta di direttiva non ancora approvata – e per la quale l'*iter* di approvazione si annuncia tutt'altro che privo di ostacoli – merita evidenziare come a fronte di una tendenziale coincidenza di approccio da parte dell'OCSE e dell'Unione europea sulla strategia a breve termine – fondata, essenzialmente, sul rafforzamento delle discipline antielusive e sulla modifica delle nozioni di stabile organizzazione materiale e personale e al di fuori, dunque, dell'approvazione di regole *ad hoc* per le imprese dell'economia digitale – un qualche disallineamento tra la stessa OCSE e l'Unione europea si registra sulla strategia da attuare nel periodo più lungo, laddove alle iniziative della Commissione europea in tema di CCCTB, fondata su criteri di *"apportionment"* dei redditi tra le società facenti parte di un unico gruppo multinazionale, si contrappone lo scetticismo dell'OCSE rispetto a tali criteri, ritenuti suscettibili di originare forti differenziazioni – o, forse meglio, discriminazioni – tra imprese

[15] Il riferimento è alla proposta di direttiva della Commissione europea COM(2011)121 del 16 marzo 2011, non approvata dal Consiglio dell'Unione europea.

[16] Il riferimento è alla proposta di direttiva della Commissione europea COM(2016)683 del 25 ottobre 2016.

[17] Si veda, al riguardo, l'art. 28, par. 1 della proposta di direttiva COM(2016)683 che ricalca il disposto dell'art. 86 della proposta di direttiva COM(2011)121 e che prevede quanto segue: *«the consolidated tax base shall be shared between the group members in each tax year on the basis of a formula for apportionment. In determining the apportioned share of a group member A, the formula shall take the following form, giving equal weight to the factors of sales, labour and assets:*

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^{A}}{\text{Sales}^{Group}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^{A}}{\text{Payroll}^{Group}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^{A}}{\text{No of employees}^{Group}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^{A}}{\text{Assets}^{Group}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

».

operanti con modalità tradizionali e imprese che offrono beni e servizi servendosi di infrastrutture digitali.

4. Le proposte avanzate (e in alcuni casi adottate) a livello nazionale

La non attuazione delle proposte avanzate a livello internazionale – e, in particolare, nell'ambito dell'OCSE – ed il riferimento posto dall'organizzazione di Parigi all'adozione da parte dei singoli Stati di una o più delle soluzioni ipotizzate nel report su «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*» ha spinto questi ultimi ad approfondire in via autonoma le tematiche della fiscalità dell'economia digitale, proponendo – e, in alcuni casi, adottando – normative *ad hoc*.

Tra gli Stati europei che sin dalla prima ora hanno dedicato maggiore attenzione al tema della fiscalità dell'economia digitale vi è la Francia, in particolare con il rapporto cd. Collin-Colin[18]. Nonostante – e almeno per il momento – non abbia trovato attuazione, una menzione speciale merita la proposta avanzata in tale rapporto e fondata su un prelievo sulle forme di raccolta gratuita e capziosa dei dati personali operata dalle multinazionali dell'economia digitale[19]. Si tratta di un tributo che graverebbe, evidentemente, su un indice di ricchezza diverso dal reddito (oltre che dal consumo e dal patrimonio) e che sarebbe animato da una logica vicina a quella del principio "chi inquina paga" su cui si fondano i tributi ambientali. Al pari dei tributi ambientali, dovuti da chi arreca un danno all'ambiente mediante emissione di sostanze per esso nocive, anche il tributo in questione verrebbe a gravare su chi, in modo capzioso e predatorio, raccoglie i dati

[18] Si tratta del rapporto ai ministri francesi competenti della *Task Force on Taxation of the Digital Economy* del gennaio 2013 redatto da Pierre Collin e Nicolas Colin.

[19] Si veda il citato rapport della *Task Force on Taxation of the Digital Economy*, p. 122 ove si propone «*a special tax, like the general tax on pollution producing activities or the 'carbon tax'. But instead of applying to emissions of greenhouse gases, this tax would apply to practices involving the collection, management and commercial exploitation of personal data generated by users located in France. The underlying rationale is to use the tax to discourage practices that are "non-compliant" with the objectives and to encourage, through a tax reduction or exemption, practices that a 'compliant' with these objectives*».

personali degli utenti per poi sfruttarli, sotto il profilo commerciale, nei confronti degli stessi utenti, mediante la diffusione dei messaggi pubblicitari mirati di cui si è detto.

Si tratta di una forma di tassazione che, ove introdotta nel nostro ordinamento, solleverebbe interrogativi sulla sua coerenza con il principio di capacità contributiva, quantomeno se inteso nella sua accezione restrittiva di titolarità di una situazione giuridica soggettiva a contenuto patrimoniale, scambiabile sul mercato, che consenta in sé di estinguere l'obbligazione tributaria[20]. Anche a questo riguardo, va comunque rilevato che si

[20] Il riferimento è agli autori secondo cui il principio di capacità contributiva costituirebbe un "limite assoluto" per il legislatore tributario, dovendo il concorso alle pubbliche spese realizzarsi in ragione di una capacità economica qualificata, espressa da presupposti che, oltre ad essere economicamente valutabili, siano anche connotati da elementi di patrimonialità. Sulla scorta di questa impostazione, fondata su un'analisi che collega il precetto dell'art. 53 a quello dell'art. 2 della Carta in punto di doverosità del concorso economico, tali autori identificano i fatti potenzialmente sussumibili nel presupposto d'imposta in quelli tradizionali di titolarità del reddito, del patrimonio e di beni di consumo. Si vedano G. Falsitta, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, pp. 500 ss.; G. Falsitta, *L'IRAP e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, pp. 110 ss.; G. Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, pp. 889 ss.; G. Gaffuri, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, pp 843 ss.; G. Gaffuri, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006, pp. 25-38; I. Manzoni – G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007, p. 40; F. Moschetti, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006, pp. 39-56 e, in particolare, pp. 45-48; R. Baggio, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'IRAP*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, pp. 638 ss. A tale concezione si contrappone quella sostenuta da una dottrina autorevole, ancorché minoritaria – A. Fedele, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006, pp. 11-15 e A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pp. 22-33, nonché F. Gallo, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rassegna tributaria*, 1998, pp. 627 ss.; F. Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità* contributiva, in *Giurisprudenza commerciale*, 2002, pp. 131-152 e, da ultimo, F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, pp. 79 ss. – che individua nella

tratterebbe di un'imposta di carattere para-patrimoniale, che farebbe assurgere i dati raccolti ad una ricchezza, scambiabile sul mercato della pubblicità. Pertanto, non sarebbe irragionevole concludere nel senso di una compatibilità di tale tributo con il principio di capacità contributiva, anche se inteso nella sua accezione restrittiva. Ciò detto, il profilo che desta perplessità riguarda la dimostrazione, tutt'altro che scontata, che la raccolta dei dati possa definirsi capziosa, scorretta o finanche predatoria e, dunque, tale da giustificare una compensazione sotto forma tributaria[21].

Su una linea diversa si è mosso il Regno Unito, con l'approvazione di una legge rivolta ad evitare che le grandi imprese operanti nel settore del digitale e che svolgono attività nel Regno Unito dirottino gli utili su conti esteri e, più in generale, diretta ad assicurare una tassazione coerente con il principio di territorialità e, più precisamente, con il luogo in cui tali imprese producono e vendono i loro servizi[22]. Si tratta della cd. «*Diverted Profits Tax*», che trova applicazione in due ipotesi.

capacità contributiva un "limite relativo" per il legislatore tributario, identificando l'unico limite alla sua discrezionalità nel principio di ragionevolezza previsto dall'art. 3 Cost e presupposto dall'art. 53 Cost. Secondo questa impostazione divengono espressivi di capacità contributiva tutti quei fatti o quelle situazioni che siano in grado di modificare la posizione del consociato all'interno dell'ordinamento, potendo assurgere a presupposto d'imposta anche le posizioni differenziate dei contribuenti avendo riguardo ad un profilo sociale, purché espressive di una capacità differenziata economicamente valutabile. In termini più chiari, la dottrina in parola fa rientrare tra i fatti sussumibili nel presupposto d'imposta anche le situazioni *lato sensu* di vantaggio, senza che tale vantaggio si risolva necessariamente in un arricchimento dato da entità scambiabili sul mercato: fermo restando, dunque, che deve trattarsi di fatti rilevabili e misurabili in denaro, non è necessario che si tratti anche di fatti aventi contenuto patrimoniale e che contengano in sé la disponibilità economica per far fronte all'obbligazione tributaria.

[21] Come evidenzia F. Gallo, *Fisco ed economia digitale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, p. 606.

[22] Di «*disciplina antielusiva composita in cui le clausole antiabuso vengono chiamate ad operare sia per valutare la struttura della società residente, sia per verificare la tenuta degli accordi fra la società residente e la società non residente*» parla G. Fransoni, *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Rivista di diritto tributario*, 2015, pp. 123 ss.

La prima è quella in cui una società non residente effettui vendite o, comunque, compia operazioni rilevanti nel Regno Unito senza la creazione di una stabile organizzazione *in loco*. In particolare, si richiede la sussistenza di almeno una di due specifiche condizioni, rispettivamente denominate *"tax avoidance condition"* e *"mismatch condition"*. La prima delle predette condizioni può ritenersi integrata quando lo scopo principale, o uno degli scopi principali, dell'operazione sia quello di eludere la *corporation tax* britannica. La seconda ricorre in presenza di una situazione di *"effective tax mismatch outcome"* – ciò che si verifica allorché l'imposizione straniera applicata dal soggetto interessato sia inferiore all'80% dell'imposta britannica equivalente – e di una situazione di *"insufficient economic substance"*, in cui, cioè, il beneficio fiscale è maggiore rispetto a qualsiasi altro vantaggio economico ed è ragionevole ritenere che l'operazione sia stata congegnata al fine di ottenere una riduzione dell'onere fiscale. In tal caso, la disciplina britannica riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di verificare se abbiano avuto luogo nel Regno Unito attività economiche connesse con la fornitura di beni e servizi a clienti residenti che siano state strutturate in modo da eludere la creazione di una stabile organizzazione.

La seconda ipotesi in cui la *"Diverted Profits Tax"* trova applicazione si ha allorché una società residente o una società non residente, ma che esercita un'attività per la quale è soggetta alle imposte nel Regno Unito, goda di un vantaggio fiscale derivante dall'utilizzo di accordi o soggetti terzi privi di sostanza economica, ciò che, evidentemente, richiama la seconda delle condizioni sopra delineate.

In tali due ipotesi l'Amministrazione finanziaria inglese – previo esperimento di una fase di contraddittorio con la società interessata – può emettere un avviso di accertamento ed assoggettare a tassazione i profitti che la stessa Amministrazione ha ritenuto sottratti all'imposizione con applicazione di un'aliquota d'imposta del 25%, maggiorata rispetto a quella ordinaria della *«corporate income tax»* britannica.

Ci si può interrogare sulla compatibilità di tale forma di imposizione con le convenzioni contro le doppie imposizioni e con le libertà fondamentali garantite dai trattati europei. Quanto alle prime, si potrebbe

argomentare che la *«Diverted Profits Tax»* non è strutturata come un'imposta sui redditi e, pertanto, potrebbe ritenersi esclusa dall'ambito oggettivo di applicazione delle convenzioni internazionali[23]. A ciò si aggiunga l'ulteriore considerazione che la *«Diverted Profits Tax»* mira, in definitiva, a contrastare strutture prive di sostanza economica, abusive, cui, come tali, non dovrebbero essere garantiti i benefici convenzionali[24]. Quanto al rapporto con la disciplina dettata dal TFUE, anche qui occorre considerare la finalità propria della *«Diverted Profits Tax»* di contrasto di strutture non genuine e, dunque, la possibilità, tutt'altro che remota, di considerare eventuali discriminazioni o restrizioni che possano originarsi dalla *«Diverted Profits Tax»*, giustificate dall'obiettivo di contrastare le costruzioni di puro artificio e di garantire una tassazione conforme al principio di territorialità[25]; e neppure si può ignorare l'evoluzione del diritto dell'Unione europea verso il contrasto di quelle società che – pur non potendo definirsi quali vere e proprie *"letter box companies"*, essendo

[23] In questo senso si veda anche T. Rosembuj, *Taxing digital*, Barcellona 2015, pp. 196-197.

[24] Si veda, in proposito, il par. 9.4. del *«Commentario all'art. 1 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni»* laddove precisa che *«it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into»*. Vi è, inoltre, un'ulteriore considerazione specificamente riferita all'ordinamento britannico, nel quale le convenzioni internazionali sono di per sé sprovviste di carattere *self-executing* e, come tali, non fanno sorgere in capo ai privati diritti azionabili direttamente contro lo Stato inglese. È dunque richiesta una norma interna che attribuisca effetti diretti di tipo verticale alle convenzioni; norma che è stata emanata nel 2010 con riferimento alle imposte sui redditi, sui "*capital gains"* ed alla *"petroleum revenue tax"* e che si dubita possa essere emanata con riferimento alla *«Diverted Profits Tax»*. Al riguardo si veda D. Neidle, *The diverted profits tax: flawed by design?*, in *British Tax Review*, 2015, p. 164-165.

[25] Vale ricordare, in proposito, che proprio con riferimento alla disciplina britannica del consolidato fiscale – oggetto di esame nella nota sentenza *Mark & Spencer* – la Corte di giustizia ha ritenuto una misura nazionale restrittiva giustificata sulla scorta di una molteplicità di interessi perseguiti dal legislatore nazionale e, specificamente, dall'intento di evitare forme di elusione, dalla salvaguardia della corretta ripartizione della potestà impositiva tra stato di residenza e stato della fonte e dalla necessità di evitare la fruizione di un duplice beneficio fiscale.

comunque dotate di un minimo di struttura economica – mostrino comunque indici tali da farle ritenere inadeguate rispetto allo svolgimento della loro attività[26].

Un cenno merita anche la *«ADSL tax»* adottata dalla Catalogna. Diversamente dalla Francia e dal Regno Unito, che hanno ipotizzato – e nel caso inglese adottato – forme di tassazione dirette a colpire la ricchezza prodotta dalle imprese dell'economia digitale, la Comunità autonoma catalana ha deciso di prevedere un prelievo sull'accesso ad internet; prelievo pari a 0,25 Euro su ogni contratto stipulato e concernente la fornitura del servizio di accesso al web. A quanto consta si tratta dell'unico esempio di tassazione che incide direttamente sull'accesso a internet; ciò che ha peraltro finito per generare forti tensioni sociali e numerose richieste di abrogazione[27].

Quanto all'Italia, una prima iniziativa in tema di tassazione delle imprese dell'economia digitale risale alla legge di stabilità 2014 ed al cd. emendamento Boccia[28], che, sempre nell'ottica di assoggettare a tassazione i proventi del commercio elettronico diretto e indiretto, aveva forzato i tradizionali modelli di collegamento con il territorio statale, imponendo l'apertura di una partita IVA italiana a tutti i fornitori non residenti dei servizi di pubblicità[29]. Tale previsione – approvata, come detto, sul finire del

[26] Si veda, al riguardo, la risoluzione del Consiglio UE dell'8 giugno 2010 sul coordinamento delle norme sulle società estere controllate (SEC) e sulla sottocapitalizzazione nell'Unione europea, in G.U.U.E. C 156 del 16 giugno 2010, pp. 1 s.

[27] Per una trattazione approfondita dell'imposta catalana si veda J. A. Rozas-Valdes, *El Impuesto Catalàn Sobre la Provisiòn de Servicios de Comunicaciones Electronicas*, in AA.VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico – C. Ricci, Amon edizioni, 2015, pp. 211-246.

[28] Dal nome dell'On.le Francesco Boccia, proponente delle misure in questione.

[29] Si veda, al riguardo, l'art. 1, comma 33, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 che inseriva nel corpo della disciplina IVA recata dal d.P.R. n. 633 del 1972 l'art. 17-*bis* secondo cui *«i soggetti passivi che intendano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati on line, anche attraverso centri media e operatori terzi, sono obbligati ad acquistarli da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. Gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di search advertising), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e*

2013 – è stata abrogata dopo pochi mesi dalla nuova compagine governativa insediatasi *medio tempore*[30], in virtù dei seri dubbi di compatibilità con la normativa europea dell'IVA che essa sollevava[31]. E, tuttavia, se le modalità e i meccanismi prescelti erano certamente opinabili, l'idea di fondo non era da scartare *a priori*: almeno nei confronti delle imprese digitali fondate su un modello di generazione dei ricavi c.d. "multilaterale" la previsione di un'imposta sulla pubblicità *online* potrebbe costituire una via percorribile, affiancandosi e completando il presupposto proprio dell'imposta sulla pubblicità attualmente prevista nel nostro ordinamento e nel contesto del quale la stessa imposta ha attualmente un rilievo secondario. Del resto, e ferma restando la necessità di riflettere sul livello territoriale più adeguato per la previsione di una tale forma di imposizione – livello che, in via di prima approssimazione, potrebbe individuarsi in quello nazionale o, addirittura, europeo, dovendo certamente escludersi il livello comunale cui è oggi demandata l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità tradizionale – nonché sui meccanismi più corretti di determinazione del tributo, le previsioni della legge di stabilità 2014 si ponevano in coerenza con la stessa legge delega n. 23 del 2014 di riforma del sistema tributario, che, nel delineare la tassazione delle attività transnazionali secondo meccanismi *«di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale»*, menzionava espressamente l'imposizione delle attività *«connesse alla*

dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti, quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, titolari di partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l'operazione di compravendita sia stata effettuata mediante centri media, operatori terzi e soggetti inserzionisti».

[30] Il riferimento è all'abrogazione disposta dall'art. 2, comma 1, lett. a) del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68; decreto-legge promosso dal nuovo Governo presieduto da Matteo Renzi subentrato al Governo presieduto da Enrico Letta che aveva approvato le misure in discorso.

[31] Accenna a questi dubbi L. Del Federico, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, cit., pp. 4-5. Per una trattazione approfondita si veda C. Trenta, *The Italian "Google Tax". National Taxation and the European E-Economy*, in AA.VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico – C. Ricci, Amon edizioni, 2015, pp. 185-210.

raccolta pubblicitaria», operando un riferimento neppure troppo indiretto agli operatori dell'economia digitale.

A distanza di poco più di un anno il tema della tassazione dell'economia digitale è nuovamente tornato al centro dell'attenzione con la proposta di legge presentata presso la Camera dei Deputati dagli on.li Quintarelli e Sottanelli e recante *«norme in materia di contrasto all'elusione fiscale online»*. Essa si proponeva, in particolare, di modificare la nozione di stabile organizzazione prevista dall'art. 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR); stabile organizzazione italiana che si sarebbe dovuta considerare in ogni caso sussistente – e a prescindere, quindi, dall'integrazione dei requisiti propri della stabile organizzazione intesa in senso "tradizionale" – qualora si fosse realizzata *«una presenza continuativa di attività online riconducibili all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore […] in misura complessivamente non inferiore a cinque milioni di Euro»*. Inoltre, e al fine di indurre il soggetto non residente a dichiarare *sua sponte* l'esistenza di una stabile organizzazione italiana, la proposta di legge in questione prevedeva l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 25 per cento sui pagamenti a favore dell'impresa estera per beni e servizi acquisiti *online*, incaricando gli intermediari finanziari italiani di effettuare tale adempimento. Tale ritenuta – e qui traspariva chiaramente l'intenzione di indurre i soggetti esteri a dichiarare l'esistenza della stabile organizzazione – non avrebbe trovato applicazione in tutti i casi in cui essi avessero avuto in Italia una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 162 TUIR.

Nell'autunno del 2015 il Governo aveva dapprima manifestato l'intenzione di fare propria la proposta Quintarelli-Sottanelli prevedendo nel progetto di legge di stabilità 2016 allora in corso di predisposizione una *"digital tax"* conformata secondo le linee dianzi illustrate, salvo successivamente tornare sui propri passi. A nostro avviso si è trattato di un ripensamento quanto mai opportuno, tenuto conto delle perplessità che tale proposta sollevava. Anzitutto la novellata nozione di stabile organizzazione avrebbe avuto un ambito di applicazione assai limitato, circoscritto ai soli rapporti con imprese estere residenti in Stati che non hanno stipulato alcuna

convenzione per la prevenzione delle doppie imposizioni con l'Italia[32]: vale ricordare, infatti, che sulla scorta di un orientamento dottrinario e giurisprudenziale ormai consolidato le norme recate dai trattati internazionali prevalgono su quelle interne con esse contrastanti in forza del principio di specialità. Ora, tenuto conto che la nozione di stabile organizzazione è contenuta – oltre che nel menzionato art. 162 TUIR – in tutte le convenzioni internazionali concluse dall'Italia con gli Stati esteri, una modifica unilaterale di tale nozione riferita unicamente alla norma interna si sarebbe rivelata poco efficace, atteso che la più favorevole (per i contribuenti) nozione stabilita a livello internazionale avrebbe prevalso sul novellato art. 162 TUIR in forza del menzionato principio di specialità.

Ancora, e sempre sotto il profilo generale, destava perplessità il *modus operandi* sotteso alla modifica della nozione interna di stabile organizzazione: se – come chiariva la relazione di accompagnamento alla proposta Quintarelli-Sottanelli – l'intenzione era quella di contrastare forme di elusione, *sub specie* di stabili organizzazioni occulte delle imprese estere dell'economia digitale, appariva peculiare voler raggiungere tale obiettivo mediante una norma di carattere strutturale – quale sarebbe stata la modifica della definizione di stabile organizzazione – anziché sulla scorta di una disciplina *ad hoc* che risultasse puntualmente conformata in senso antielusivo[33].

Quanto, poi, ai tratti caratterizzanti la proposta di modifica della nozione di stabile organizzazione, le imprese non residenti operanti nel settore dell'economia digitale avrebbero avuto una stabile organizzazione in Italia al ricorrere di due condizioni: una riferita all'ammontare dei ricavi, l'altra alla durata delle attività *online* svolte dall'impresa. Ebbene, nel trattare dei presupposti della stabile organizzazione basata sulla "presenza

[32] Si tratta di ipotesi residuali, circoscritte ai Paesi considerati dall'Italia come "paradisi fiscali" e con i quali l'Italia non intrattiene rapporti di tipo convenzionale. Nessuna delle imprese di maggiori dimensioni (cd. *"big players"*) dell'economia digitale (Google, Facebook, Apple, Amazon) rientrerebbe in tali ipotesi, atteso che esse sono tutte fiscalmente residenti in Stati che hanno stipulato con l'Italia una convenzione per la prevenzione delle doppie imposizioni (ad es. Irlanda, Lussemburgo, Paesi Bassi).

[33] Come è il caso della *«Diverted Profits Tax»* adottata dal Regno Unito.

digitale significativa", l'OCSE ha evidenziato bensì la non sufficienza del requisito riferito all'ammontare dei pagamenti effettuati a favore dell'impresa non residente, ma si è anche occupata di individuare gli ulteriori elementi idonei a far presumere un collegamento effettivo e stabile tra l'impresa non residente ed il territorio dello Stato considerato. Tra questi elementi non si rintraccia quello temporale – cui faceva invece riferimento la proposta Quintarelli-Sottanelli – probabilmente in ragione del fatto che l'aspetto temporale è bensì idoneo a provare la continuità dell'attività svolta, ma sembra essere meno indicativo del collegamento con il territorio statale: tenuto conto, peraltro, che si tratta di attività online, il suo svolgimento ben potrebbe situarsi al di fuori del territorio dello Stato di riferimento, producendosi in quest'ultimo solo i relativi effetti. È nella prospettiva di assicurare il collegamento con il territorio statale che si inquadrano, invece, gli indici cd. "digitali" suggeriti dall'OCSE – quali l'operatività mediante un nome di dominio locale o mediante una piattaforma digitale modellata secondo le esigenze degli utilizzatori locali (ad es., in termini linguistici) e conformemente alle relative normative (ad es., quanto ai termini e condizioni applicabili) o, ancora, esponendo i prezzi dei beni o servizi in valuta locale ed offrendo agli utilizzatori la possibilità di acquistare in tale valuta – o, in misura minore, gli indici riferiti alla residenza di un numero significativo di utenti della piattaforma digitale o delle controparti dei contratti online o, ancora, degli utenti che forniscono i propri dati alla piattaforma digitale.

Di qui, dunque, l'opportunità di una riflessione più approfondita a livello interno sui presupposti in grado di radicare in Italia la stabile organizzazione di un'impresa non residente in ragione della sua presenza digitale significativa.

Quanto, poi, al sistema di ritenute alla fonte che con la proposta Quintarelli-Sottanelli si intendeva introdurre[34], si trattava di previsioni che

[34] Il sistema era piuttosto articolato. Una prima ritenuta, a titolo d'imposta e con aliquota del 30 per cento, avrebbe colpito i *«redditi derivanti da transazioni online relativi a pagamenti effettuati da soggetti residenti, all'atto dell'acquisto di prodotti o servizi digitali presso un e-commerce provider estero»*, nonché i *«compensi pagati da operatori nazionali a fronte dell'acquisto di licenze software successivamente distribuite sul mercato italiano»*,

pure sollevavano dubbi in relazione alla loro conformità tanto alle previsioni convenzionali, quanto ai principî dell'ordinamento europeo. La ritenuta da operarsi sui *«redditi derivanti da transazioni online relativi a pagamenti effettuati da soggetti residenti, all'atto dell'acquisto di prodotti o servizi digitali presso un e-commerce provider estero»* faceva sorgere l'interrogativo sulla categoria di appartenenza di tali redditi in base all'art. 6 TUIR. Se si propendeva per un suo inquadramento tra i redditi d'impresa – per il fatto che si originava dall'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera – le convenzioni internazionali ne avrebbero consentito la tassazione in Italia solo in presenza di una stabile organizzazione italiana dell'impresa estera. Con la conseguenza che anche in tal caso l'ambito applicativo del criterio speciale di territorialità sarebbe stato ristretto alle ipotesi di Stati non convenzionati con l'Italia. Del pari, se si ipotizzava un inquadramento come reddito diverso, le convenzioni internazionali non avrebbero consentirebbero all'Italia di sottoporre il reddito ad imposizione, atteso che la potestà impositiva è attribuita in modo esclusivo allo Stato di residenza dell'impresa.

Quanto alla ritenuta da applicarsi ai *«compensi pagati da operatori nazionali a fronte dell'acquisto di licenze software successivamente distribuite sul mercato italiano»*, essa affondava le proprie radici nella nozione di *royalty* che l'Italia sostiene debba trovare applicazione a livello internazionale, con impostazione non condivisa dagli altri Paesi OCSE. Pur consapevoli della riserva apposta dall'Italia all'art. 12 del Modello OCSE[35],

la cui territorialità sarebbe stata radicata in Italia sulla scorta di apposite modifiche dell'art. 23 TUIR. Una seconda ritenuta, anch'essa a titolo d'imposta e con aliquota del 25 per cento, avrebbe colpito i *«pagamenti verso soggetti non residenti […] per l'acquisto di beni e servizi acquisiti online»*, con il chiaro intento di indurre l'impresa non residente a dichiarare sua sponte l'esistenza di una stabile organizzazione italiana (come dimostra la circostanza che la ritenuta non avrebbe trovato applicazione qualora l'impresa non residente avesse dichiarato di avere una stabile organizzazione in Italia). L'applicazione delle ritenute in questione sarebbe stata affidata agli intermediari finanziari che intervenivano nell'effettuazione dei pagamenti.

[35] Fermo restando che non si tratta, tecnicamente, di una riserva nel senso proprio dei trattati internazionali, non essendo ad essa applicabile la relativa disciplina della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

non può non osservarsi che la ritenuta in questione avrebbe sicuramente contribuito ad allontanare il nostro Paese dalla posizione maggiormente diffusa a livello internazionale.

Per la ritenuta sui *«pagamenti verso soggetti non residenti […] per l'acquisto di beni e servizi acquisiti online»*, poi, valgono a nostro avviso considerazioni similari a quelle appena svolte per la ritenuta sui redditi derivanti da transazioni *online*. Fermo restando che non risultava chiaro se e in che misura le ritenute in questione potessero avere un diverso ambito di applicazione, può osservarsi che anche la ritenuta da operarsi sui pagamenti sarebbe stata parametrata, a ben vedere, al reddito dell'impresa estera: come chiariva la relazione di accompagnamento, *«la ritenuta del 25% tiene conto del fatto che, laddove [le imprese non residenti] avessero in Italia una stabile organizzazione, potendo calcolare la base imponibile sulla base di costi e ricavi, l'imposta da pagare, seppur con la più alta aliquota del 27,5%, sarebbe più bassa»*[36].

A tali considerazioni riferite alle questioni internazionali[37] si aggiungeva il punto, non secondario ed evidenziato dalla stessa OCSE, del rispetto dei principî europei e, specificamente, del principio di non discriminazione: come detto, la Corte di giustizia ha più volte censurato regimi diversificati in punto di determinazione della base imponibile per i soggetti residenti e non residenti[38].

5. Conclusioni

In conclusione può rilevarsi come le problematiche della tassazione delle imprese operanti nell'economia siano ben lungi dall'aver trovato una

[36] Si aggiunga, peraltro, che ove il reddito su cui, di fatto, grava la ritenuta sia da qualificarsi come reddito d'impresa, l'Italia potrebbe procedere alla sua tassazione solo in presenza di una stabile organizzazione italiana, vale a dire proprio nell'ipotesi in cui la legge esclude l'applicazione della ritenuta.

[37] Da arricchire, come fa l'OCSE, con una dubbia valutazione di conformità della ritenuta in parola con la disciplina del cd. "trattamento nazionale" prevista dall'art. III del GATT. Si veda quanto esposto nel precedente par. 3 e, in particolare, nella nota n. 10.

[38] Si veda quanto esposto nel precedente par. 3 e, in particolare, nella nota n. 9.

soluzione definitiva. A livello nazionale – e italiano in particolare – dopo le esperienze con esiti non positivi della *"web tax"* e della *"digital tax"* il legislatore sembra essersi preso una "pausa di riflessione"[39]. Anche la recente proposta di legge Mucchetti, di cui diremo subito, ha ricevuto un'attenzione piuttosto limitata da parte sia dell'opinione pubblica sia della stampa specializzata.

Da questo punto di vista ci pare che una soluzione che possa coniugare la necessità di prevedere una qualche forma di tassazione rispetto a tali imprese con l'esigenza di concreta implementazione della normativa possa individuarsi nella previsione di una presunzione, evidentemente di carattere relativo, di esistenza di una stabile organizzazione in Italia dell'impresa estera al ricorrere di determinati indici. Si tratterebbe, in sostanza, di una soluzione che ricalcherebbe, per certi versi, la *«Diverted Profits Tax»* britannica[40] e che, conformata quale presunzione relativa, sarebbe rispettosa dei diritti dei contribuenti, che devono essere messi in condizione di dimostrare la non ricorrenza degli elementi propri della stabile

[39] Valga il riferimento all'indagine conoscitiva sulla fiscalità dell'economia digitale avviata dalla Commissione Finanze della Camera dei Deputati. Le attività e le audizioni iniziate ad ottobre del 2014 si sono svolte fino al maggio del 2015 con cadenza regolare. A partire da maggio 2015, tuttavia, non si registrano né nuove audizioni né sviluppi significativi.

[40] Invita a ragionare sull'introduzione in Italia di una «Diverted Profits Tax» F. Gallo, *L'affannosa rincorsa ai web-redditi*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 ottobre 2016, p. 18.

organizzazione, materiale o personale che essa sia[41] [42]. In questo solco sembra muoversi, almeno in parte, la recente proposta di legge del senatore Mucchetti[43], laddove intende introdurre nel corpo del TUIR un nuovo art. 162-*bis* secondo cui «*indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi, si considera esistente una stabile organizzazione occulta qualora vengano svolte nel territorio dello Stato, in via continuativa, attività digitali pienamente dematerializzate da parte di soggetti non residenti*" e, inoltre,

[41] Sulla falsariga di quanto fatto dal nostro legislatore nel settore dei giochi con l'art. 1, comma 927, della legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità per l'anno 2016), che così recita: *«qualora uno o più soggetti residenti, operanti nell'ambito di un'unica rete di vendita, svolgano, per conto di soggetti esteri non residenti o comunque sulla base di contratti di ricevitoria o intermediazione con i soggetti terzi, le attività tipiche del gestore, anche sotto forma di centro trasmissione dati, quali, ad esempio, raccolta scommesse, raccolta delle somme puntate, pagamento dei premi, e mettano a disposizione dei fruitori finali del servizio strumenti per effettuare la giocata, quali le apparecchiature telematiche e i locali presso cui scommettere, e allorché i flussi finanziari, relativi alle suddette attività ed intercorsi tra i gestori e il soggetto non residente, superino, nell'arco di sei mesi, 500.000 euro, l'Agenzia delle entrate, rilevati i suddetti presupposti dall'informativa dell'intermediario finanziario e degli altri soggetti esercenti attività finanziaria indicati nell'articolo 11, commi 1 e 2, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, e successive modificazioni, da effettuare secondo i criteri stabiliti dal Ministero dell'economia e delle finanze, entro sessanta giorni dalla medesima informativa convoca in contraddittorio i gestori e il soggetto estero, i quali possono fornire prova contraria circa la presenza in Italia di una stabile organizzazione, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917».*

[42] In alternativa potrebbe ipotizzarsi la previsione di criteri di collegamento ad hoc per le imprese dell'economia digitale e, in particolare, di un criterio che attribuisca rilievo allo Stato del consumo. In questa direzione si è mosso alcuni anni fa il Governo britannico nel settore del *"remote gambling"* – si veda il documento dell'Amministrazione finanziaria inglese *Gambling Tax Reform* 2014, *Information* note 3, del febbraio 2014, reperibile sul sito internet www.gov.uk. Si tratterebbe, evidentemente, di soluzione di respiro diverso rispetto a quella della presunzione relativa di esistenza di una stabile organizzazione, per la quale si porrebbe la questione – che ha rivestito non poco peso negli approfondimenti e nelle conclusioni dell'OCSE – sulla diversità del regime riservato alle imprese operanti con modalità digitali rispetto a quelle attive nei medesimi settori di mercato ed operanti con modalità tradizionali.

[43] Si tratta del disegno di legge n. 2526 presentato al Senato il 14 settembre 2016 e recante "*misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*".

che "*l'esistenza di una stabile organizzazione si configura qualora il soggetto non residente: a) manifesti la sua presenza sul circuito digitale ponendo in essere un numero di transazioni superiore, in un singolo semestre a cinquecento unità; b) percepisca nel medesimo periodo un ammontare complessivo non inferiore a un milione di Euro*». Nonostante sia animata da buone intenzioni, anche la proposta in questione desta talune perplessità. Anzitutto il nuovo art. 162-*bis* verrebbe ad introdurre, di fatto, una nuova forma di stabile organizzazione, ritenuta esistente «*indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi*» – e, dunque, a prescindere dall'integrazione dei requisiti posti dalla nozione generale di cui all'art. 162, comma 1, TUIR[44] – al superamento di parametri quantitativi e qualora il soggetto non residente svolga continuativamente in Italia «*attività digitali pienamente dematerializzate*», la cui individuazione sarebbe rimessa – addirittura – all'Agenzia delle entrate. Ciò che, evidentemente, rischia di riproporre difficoltà di coordinamento di tale nuova forma di stabile organizzazione con i trattati internazionali, secondo una linea di ragionamento non dissimile da quella sopra illustrata per la proposta Quintarelli-Sottanelli. Nello specifico, poi, suscita perplessità di ordine costituzionale la rimessione al Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'individuazione delle «*attività digitali pienamente dematerializzate*»: anche ammettendo – come precisa la relazione di accompagnamento – che si tratta di attività «*assai diversificate e inevitabilmente variabili nel tempo*», non può trascurarsi che in tal modo verrebbe nei fatti delegata al potere amministrativo l'individuazione delle attività caratterizzanti il versante territoriale del presupposto d'imposta, ciò che lascia dubitare della sua coerenza con il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. D'altro canto, i parametri quantitativi del numero delle transazioni e dei flussi finanziari da esse rivenienti mostrano bensì una loro utilità, ma – come

[44] Si noti, in proposito, la diversità di tale disposizione rispetto a quella applicabile nel settore dei giochi (citato art. 1, comma 927, della legge n. 208 del 2015), laddove quest'ultima stabilisce degli indici presuntivi di "*presenza in Italia di una stabile organizzazione, ai sensi dell'articolo 162*" TUIR e non prevede, dunque, forme di stabile organizzazione che si discostino dalla relativa nozione generale accettata a livello internazionale.

evidenzia l'OCSE – è lecito dubitare che essi siano di per sé in grado di fornire adeguata evidenza del collegamento territoriale richiesto ai fini della qualificazione della struttura come stabile organizzazione[45]. Ancora, tenuto conto che i parametri quantitativi vengono riferiti ad una generica «*presenza sul circuito digitale*» – al di fuori di una puntuale definizione di quest'ultimo e di una sua riferibilità allo Stato italiano - l'individuazione dei fattori di connessione tra attività e territorio statale resterebbe affidata, di nuovo, alle determinazioni dell'Agenzia delle entrate nella definizione delle «*attività digitali pienamente dematerializzate*» svolte in Italia.

Sotto altro profilo, si dovrebbe statuire in modo chiaro il carattere relativo della presunzione di esistenza della stabile organizzazione, posto che l'Agenzia delle entrate, al ricorrere dei relativi presupposti, accerta i redditi sulla base del metodo induttivo e invita il soggetto estero « *a regolarizzare l'esistenza della stabile organizzazione*» e che l'attivazione del contraddittorio preventivo – particolarmente necessario in fattispecie così complesse – viene sostanzialmente rimesso alla volontà del contribuente di valersi della procedura di interpello ordinario o di quella prevista per gli accordi preventivi di imprese con attività internazionale e sottoposto alle relative forme. Ciò a maggior ragione se si considera che decorsi trenta giorni dall'invito alla regolarizzazione senza che questa sia intervenuta e senza che l'impresa estera abbia attivato una delle menzionate procedure gli intermediari finanziari sono chiamati ad effettuare una ritenuta del 26% sui pagamenti all'impresa estera.

In ogni caso, ferme le perplessità sin qui esposte sulla proposta Mucchetti, ci pare che la costruzione di un'imposizione che si ispiri alla «*Diverted Profits Tax*» britannica resti l'opzione preferibile. Del resto,

[45] Tenuto conto che, come diremo subito nel testo, i parametri quantitativi vengono collegati alla "*presenza sul circuito digitale*", non definito né specificamente riferito allo Stato italiano. Quanto al numero delle transazioni, è ben vero che l'OCSE inserisce tra gli *user-based factors* di collegamento tra attività e territorio quello dell'*online contract conclusion*, ma precisa che deve trattarsi di contratti conclusi con "*customers or users that are habitually resident in the country*"; precisazione, questa, assente nel testo dell'art. 162-*bis* TUIR di cui al disegno di legge in discorso.

forme di imposizione diverse, di recente autorevolmente riproposte, fondate sulla tassazione della "quantità e/o velocità dei trasferimenti e degli impulsi"[46] sul modello della *"bit tax"*, scontano la loro scarsa precisione nel cogliere e nel misurare effettivamente la ricchezza che può attribuirsi a ciascun dato o pacchetto di dati. In altri termini, non sembra pienamente soddisfacente prevedere una tassazione meramente quantitativa dei dati trasmessi che si disinteressi di discriminarli sotto il profilo qualitativo, sotto il profilo, cioè, della capacità dei dati trasmessi di generare una diversa ricchezza per chi li trasmette[47].

A livello internazionale si è rilevato che le analisi e gli approfondimenti portati avanti nell'ambito dell'OCSE e dell'Unione europea non hanno condotto all'elaborazione di misure specificamente riferite al settore in questione, essendo maturata la convinzione che non vi sia necessità di misure *ad hoc*, quanto di modificare nozioni ed istituti già esistenti. Su un piano separato debbono collocarsi le iniziative sui cd. *"tax rulings"* e sulla loro compatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato; iniziative che, come tali, attengono più alla fase di implementazione ed applicazione delle singole discipline statali che a quella di conformazione di normative rivolte a tassare la ricchezza delle imprese dell'economia digitale[48]. Se così è, non si può che rimanere in attesa dell'approvazione definitiva delle modifiche alla nozione di stabile organizzazione e, soprattutto, dell'*iter* – che si auspica possa concludersi con l'approvazione – della proposta di direttiva in tema di CCCTB.

[46] Così G. Tremonti, *Il fisco "vecchio" di fronte a Internet*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 settembre 2016, p. 23 che riprende una sua proposta avanzata sul finire degli anni Novanta.

[47] Peraltro tale difetto lo evidenzia lo stesso G. Tremonti, *Il fisco "vecchio" di fronte a Internet*, in *Il Sole 24 Ore*, 25 settembre 2016, p. 23 laddove osserva che una tassazione basata sulla quantità fisica dei dati è comunque "rozza".

[48] La separazione tra il piano delle indagini sui *"tax rulings"* e quello delle misure strutturali rivolte alla tassazione dell'economia digitale emerge anche dal citato comunicato stampa della Commissione europea del 30 agosto 2016, n. IP/16/2923.

PROFILI STRUTTURALI DELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA DELL'ECONOMIA DIGITALE

Giuseppe Melis
LUISS Guido Carli

Sommario: 1. Considerazioni introduttive; 2. Problemi di applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate nel mercato della rete; 3. La definizione delle operazioni dell'economia digitale nel diritto europeo; 4. La qualificazione delle operazioni quali "cessioni di beni" o "prestazioni di servizi"; 5. La territorialità delle operazioni dell'economia digitale; 6. Problematiche attuali e prospettive future.

1. Considerazioni introduttive

Il mio intervento ha ad oggetto l'imposizione indiretta dell'economia digitale.

Si tratta di un tema che non si pone sul versante delle imposte sui trasferimenti, bensì per l'IVA e le altre imposte sui consumi, che colpiscono la ricchezza solo nel momento in cui viene "prodotta" (con successiva traslazione economica del tributo sui consumatori, come nel caso delle accise sulla fabbricazione) o "consumata" (dazi doganali, accise sul consumo, monopoli fiscali).

In tale contesto, domina per importanza l'IVA, con le rilevanti questioni teoriche e tecnico-applicative che hanno accompagnato l'evoluzione della relativa disciplina in tema di economia digitale, cui sarà essenzialmente dedicata la presente relazione.

Prima di procedere all'esame dei profili IVA dell'economia digitale, occorre tuttavia svolgere alcune considerazioni di carattere generale, che coinvolgono, tra l'altro, altri tributi indiretti, quali l'imposta sulle telecomunicazioni, le imposte sul consumo monofase (*sales taxes*) e i dazi.

La prima considerazione di ordine generale si collega al fatto che qualsiasi forma impositiva indiretta non può non tenere conto di quel che è

ormai riconosciuto il diritto fondamentale di ciascun individuo di accedere ad *Internet* in condizioni di piena parità[1].

Al riguardo, è emblematico quanto accaduto in occasione del tentativo del governo ungherese di estendere la preesistente tassa sulle comunicazioni telefoniche – già introdotta dal 1° luglio 2012, gravante sui servizi di telefonia fissa e mobile e rapportata ai minuti di telefonate e al numero dei messaggi di testo – ai servizi di telefonia e messaggistica forniti via *Internet* (cd. VOIP, come *Skype*, *Whatsapp*, ecc.), con l'obiettivo di rendere sostanzialmente identico il trattamento fiscale delle telecomunicazioni, comunque effettuate.

Questa *ratio*, tuttavia, non trovava rispondenza nella "struttura" del tributo. E difatti, pur nascendo come tributo sui soli servizi di comunicazione VOIP, esso era parametrato alla quantità complessiva di *gigabyte* scaricati dai fruitori dei servizi *Internet*, rivelandosi così del tutto inidoneo a isolare i dati riconducibili alle chiamate e ai messaggi scambiati *online*. In altre parole, quel che era stato ideato come tributo gravante solo sulle comunicazioni via *Internet* era stato, di fatto, strutturato come tributo sul complesso dei dati scaricati, insomma quale vera e propria *bit tax*.

Ebbene, il tributo ha sollevato le proteste non solo degli operatori di telecomunicazioni, che ne hanno evidenziato le rilevanti conseguenze sui loro bilanci e sui prezzi ai consumatori; ma anche degli utenti, che hanno lamentato la violazione di diritti e libertà fondamentali, quali la libera comunicazione, oltre a paventare il rischio che la nuova imposta potesse ostacolare la parità di accesso ad *Internet* e ampliare così il "divario digitale" tra le classi sociali. Al coro dei dissensi si aggiungeva, infine, la voce del Commissario europeo per l'agenda digitale dell'epoca, Neelie Kroes, che,

---

Il presente contributo è stato preventivamente sottoposto a referaggio anonimo affidato ad un componente del Comitato di Referee secondo il Regolamento adottato da questa Rivista.

[1] Ricordiamo, quanto all'esperienza italiana, la proposta di Stefano Rodotà formulata nell'ambito dell'*Internet Governance Forum Italia* tenutosi a Roma (2010), di inserire un articolo "21-*bis*" nella Costituzione italiana al fine di far rientrare l'accesso alla Rete quale diritto fondamentale («*Tutti hanno eguale diritto di accedere alla rete Internet, in condizione di parità, con modalità tecnologicamente adeguate e che rimuovano ogni ostacolo di ordine economico e sociale. La legge stabilisce provvedimenti adeguati a prevenire le violazioni dei diritti di cui al Titolo I della parte I*»).

sottolineando le ripercussioni negative sul diritto di accesso ad *Internet* dei cittadini ungheresi, giungeva a definire la proposta di prelievo come una vera e propria "disdetta".

Per questi motivi, la proposta è stata abbandonata.

Si tratta, comunque, di un'ipotesi interessante sotto il profilo teorico, sia perché ci troviamo di fronte ad un tributo indiretto che finisce per colpire, in ultima analisi, l'accesso ad *Internet*; sia perché vengono in rilievo questioni giuridiche che trascendono la mera rilevanza tributaria per interessare il tema, di più ampio respiro, dei diritti fondamentali della persona[2].

La seconda considerazione di ordine generale è che la tassazione "indiretta" dell'economia digitale coinvolge, come è ovvio, le imposte sul consumo quale ne sia la struttura, monofase o plurifase, come dimostra la vicenda che sta interessando le *sales taxes* statunitensi.

Nel 1992, infatti, la Corte Suprema, nel caso *Quill Corp. v. North Dakota* (504 U.S. 298), affermò il principio secondo cui gli stati non possono obbligare i venditori a versare la *sales tax* in uno Stato se essi non hanno una presenza fisica entro i confini dello Stato in cui avviene la transazione (cd. "*taxable nexus*").

Con l'introduzione da parte del Congresso, in data 13 marzo 1997, dell'«*Internet Tax Freedom Act*»[3], venne poi vietata qualsiasi tassazione sul

[2] Sul punto, sia consentito rinviare a G. Melis, A. Persiani, *Persona, economia digitale e Fisco: alcuni spunti di riflessione*, in AA.VV. (a cura di E. Bilotti, D. Farace, M.C. Malaguti), *Cultura giuridica per un nuovo umanesimo*, Libreria Editrice Vaticana, Città del Vaticano, 2015, 337 ss.. Va detto, peraltro, che ulteriori profili di interesse in punto di collegamento tra diritti della persona e settore dell'economia digitale attengono anche al contemperamento tra il diritto alla riservatezza dei dati individuali da un lato ed adempimento del dovere di contribuzione alle pubbliche spese dall'altro lato, nonché alla possibilità di prevedere forme di tassazione che si fondino su una visione sociale della raccolta dei dati, colpendo tramite lo strumento tributario le ipotesi in cui tale raccolta avvenga con modalità predatorie.

[3] L'*"Internet Tax Freedom Act"* è una legge approvata negli Stati Uniti d'America nel 1998 su iniziativa del deputato Christopher Cox e del senatore Ron Wyden, nell'intento di promuovere e preservare le potenzialità commerciali, educative ed informative di *Internet*. La legge vietava ai governi federale, statali e locali di introdurre tasse sugli accessi ad *Internet* e di imporre tributi discriminatori applicabili solo ad *Internet*, come le *"bit taxes"*,

commercio elettronico; a tale atto venne originariamente attribuita validità triennale, poi sistematicamente prorogata, sino a renderlo permanente con legge approvata dal Senato americano l'11 febbraio 2016.

Tuttavia, per superare la posizione restrittiva della Suprema Corte e del Congresso, a partire dal 2000 è stato avviato un progetto denominato *«Streamlined Sales Tax Project (SSTP)»*[4], finalizzato a semplificare e

le *"bandwidth taxe*s" e le *"email taxes"*. Essa vietava anche tasse multiple sul commercio elettronico. Essa non esentava da tassazione il commercio elettronico indiretto, che pertanto rimaneva assoggettato alle stesse tasse statali e locali delle vendite ordinarie, alla pari delle vendite per corrispondenza.

La legge del 1998 ha anche istituito una commissione per lo studio della politica fiscale nazionale con riguardo alle attività svolte via *Internet*. L'"*Advisory Commission on Electronic Commerce*", presieduta dall'ex Governatore della Virginia James S. Gilmore, ha studiato la materia dal 1999 al 2000 e ha redatto un rapporto finale con cui ha espresso, tra l'altro, l'opposizione alla tassazione di *Internet* e l'eliminazione della tassa federale sui servizi di telecomunicazioni.

La legge prevedeva originariamente una moratoria di dieci anni ed è stata più volte prorogata dal Congresso degli Stati Uniti. Negli anni 2014 e 2015 sono state disposte varie proroghe di breve periodo: in data 19 settembre 2014 Il Presidente Barack Obama ha firmato una proroga fino all'11 dicembre 2014, un'altra il 16 dicembre 2014 fino al 1° ottobre 2015, ed un'altra ancora il 30 settembre 2015 fino all'11 dicembre 2015. Nel contempo, il 9 giugno 2015 la Camera dei Deputati degli Stati Uniti ha approvato il *"Permanent Internet Tax Freedom Act*", che emenda l'"*Internet Tax Freedom Act*" e rende permanente il divieto di tasse statali o locali sugli accessi ad *Internet* e di tasse multiple o discriminatorie sul commercio elettronico. La legge è stata poi inserita nel *"Trade Facilitation and Trade Enforcement Act "*, approvato dalla Camera l'11 dicembre 2015 e dal Senato l'11 febbraio 2016, ed entrato in vigore il 24 febbraio 2016.

[4] Il *"Streamlined Sales Tax Project (SSTP)"*, elaborato per la prima volta nel mese di marzo del 2000, intendeva semplificare e modernizzare la raccolta e l'amministrazione delle tasse sul commercio e sui consumi negli Stati Uniti. Invero, come detto, nell'anno 1992, nelle prime decisioni riguardanti le vendite al dettaglio per corrispondenza, la Suprema Corte degli Stati Uniti aveva stabilito che i venditori per corrispondenza al dettaglio non avrebbero potuto essere assoggettati all'obbligo di prelevare le tasse sui consumi e di versarle agli Stati, soprattutto in considerazione della complessità di un tale sistema impositivo. Con l'uso dei *computer* queste difficoltà si sono fortemente ridotte sul piano tecnico; ma rimaneva l'ostacolo rappresentato dalla diversità delle tasse statali sulle vendite. Sul piano politico, anche il Congresso era orientato nel senso di proibire permanentemente agli Stati di imporre tasse sul commercio elettronico.

modernizzare la raccolta e l'amministrazione delle tasse sul commercio e sui consumi negli Stati Uniti, poi sfociato, con effetto dal 1° ottobre 2005, nel cd. «*Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA)*». Questo accordo è ispirato, in particolare, ai seguenti principi: 1) livello di amministrazione statale; 2) uniformità della base della tassazione; 3) aliquote fiscali semplificate; 4) uniformità delle regole. Nel tempo, numerosi Stati hanno modificato le proprie leggi per conformarsi a tale Accordo, armonizzando così le loro normative fiscali e creando un ambiente nel quale i venditori al

---

Nel marzo del 2000 è stato avviato il *"Streamlined Sales Tax Project (SSTP)"*, con l'intento di contrastare le posizioni del Congresso e di semplificare e modernizzare la raccolta e l'amministrazione delle tasse sul commercio e sui consumi, in considerazione del fatto che le restrizioni esistenti avrebbero potuto avere serie conseguenze finanziarie per gli Stati. Il SSTP ha cercato inizialmente di minimizzare le molte differenze esistenti tra le politiche e le pratiche degli Stati in relazione alle imposte sulle vendite. Gli organizzatori speravano che, appianando le differenze tra i livelli delle tasse tra gli Stati, avrebbero rimosso una delle maggiori difficoltà alla tassazione sulle vendite "online" ed avrebbero convinto il Congresso e le Corti a consentire di prelevare queste tasse regolarmente. L'SSTP ha mirato anche a "livellare il campo di gioco", in modo che i commercianti con punti vendita locali ed i venditori remoti potessero operare in base alle stesse regole.

Il SSTP si è tradotto nella stipula dello *"Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA)"*, avvenuta il 1° ottobre 2005. Questo accordo si incentra su quattro principali elementi per la semplificazione del codice della tassazione statale e locale: 1) livello di amministrazione statale; 2) uniformità della base della tassazione; 3) aliquote fiscali semplificate; 4) uniformità delle regole. Ciò significa che: 1) In base al SSUTA, le tasse sulle vendite saranno corrisposte all'Agenzia di un solo Stato, e le imprese non saranno più assoggettate a tasse "multiple" per ciascuno Stato in cui svolgono i propri affari; 2) ciascuno Stato farà in modo che le proprie giurisdizioni facciano uso della stessa base impositiva, di modo che gli stessi beni e servizi siano tassati o esentati nello stesso modo all'interno di ciascuno Stato; 3) nell'ambito della giurisdizione fiscale di uno Stato, dovranno essere applicate le stesse aliquote fiscali; è tuttavia consentita un'eccezione per gli alimenti e le medicine; 4) per le vendite all'interno dello Stato, i venditori dovranno applicare le aliquote del luogo del cedente. Per le vendite all'interno di uno Stato da parte di un venditore remoto, il venditore dovrà applicare le aliquote vigenti nello Stato di destinazione.

Numerosi Stati, oltre al Distretto di Columbia, hanno adottato proprie leggi per conformarsi allo *"Streamlined Sale and Use Tax Agreement"*.

Attraverso lo *"Streamlined Sales and Use Tax Agreement"*, gli Stati aderenti hanno dunque armonizzato le loro normative fiscali, creando un ambiente in cui i venditori al dettaglio possono corrispondere le imposte sulle vendite a distanza a questi Stati.

dettaglio possono corrispondere le imposte sulle vendite a distanza a questi Stati.

Nel frattempo, il Congresso ha ritenuto di dover nuovamente intervenire. L'*«Internet Tax Freedom Act»* è stato reso permanente ed è stata presentata una proposta di legge sul c.d. *«Marketplace Fairness Act»* relativo alle modalità di applicazione delle *sales taxes* al commercio elettronico e alle transazioni digitali.

La terza considerazione di ordine generale è che l'economia digitale solleva problematiche importanti anche sul fronte doganale. Alcuni Stati hanno invero agito proprio sui dazi: così, ad esempio, l'Argentina, che ha incrementato i dazi, con un'aliquota del 50%, sui beni che entrano in territorio argentino attraverso i servizi postali. Si tratta di un profilo che, come vedremo oltre, assume rilevanza anche in ambito UE, in considerazione della crescita esponenziale dei volumi di vendite di beni tradizionali derivanti da contratti conclusi *online*, che determina gravi ricadute, concorrenziali ed economiche, in ambito UE.

La quarta ed ultima considerazione di ordine generale riguarda la rilevanza del "consumo" anche al di fuori del settore delle imposte indirette.

Chi si attendeva dai lavori dell'OCSE in sede BEPS una risposta definitiva al problema, che affligge sempre più Stati, della tassazione del reddito delle multinazionali, è rimasto, ancora una volta, deluso.

Va detto, innanzitutto e in via generale, che già in passato l'OCSE aveva negato che allo Stato di consumo potesse essere attribuita una rilevanza nella localizzazione del reddito di impresa[5]. Sicché, nella prospettiva OCSE, la tassazione del reddito di impresa rimane possibile solo in presenza di una stabile organizzazione: e così come non si possono tassare

[5] Il *Technical Advisory Group* costituito dal *Committee of Fiscal Affairs* in passato ha implicitamente rigettato il c.d. "*supply-demand" approach*, che localizza il reddito dell'impresa nel luogo in cui si verifica l'interazione tra domanda ed offerta e, dunque, nello Stato del consumatore. Tale interazione non costituisce infatti, ad avviso dell'OCSE, un criterio di collegamento sufficientemente forte da giustificare la potestà impositiva del *market state*. Sul punto, OECD, *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, Final report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits*, June 2004, punti 40 e ss.

"a destinazione" i profitti derivanti dalla cessione dei beni tradizionali in mancanza di una stabile organizzazione, così non si potrebbero tassare i profitti dell'economia digitale, perché non sarebbe quello lo stato in cui il valore si è creato.

In realtà l'OCSE – prima nel «*Public Discussion Draft*» del marzo 2014[6], poi nel documento «*Action 1: 2014 Deliverable*» di settembre 2014 ed, infine, nel «*Final Report*» di ottobre 2015 – ha sviluppato talune riflessioni sull'opportunità di rivedere i criteri di localizzazione (*an*) e di determinazione (*quantum*) del reddito di impresa ove prodotto dalle imprese digitali. Tuttavia, come indicato nel «*Final Report*», la *Task Force* dell'OCSE ha ritenuto che le modifiche all'art. 5, par. 4, del Modello (attività preparatorie ed ausiliarie) fossero allo stato le sole praticabili, mentre le possibili opzioni per affrontare le nuove sfide digitali (segnatamente, «*new nexus in the form of a significant economic presence, withholding tax on certain types of digital transactions, equalization levy*») avrebbero richiesto «*substancial changes to key international tax standards and (...) further work*»[7]. Sicché, viste anche le perplessità avanzate da taluni Stati, la *Task*

[6] A tale riguardo, infatti, il *Public Discussion Draft* dell'OCSE, *Address the tax challenges of the digital economy*, marzo 2014, p. 66 (reperibile all'indirizzo http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm), ha illustrato le varie opzioni di "*alternative PE thresholds*", tra cui il «*virtual fixed place of business, which would create a permanent establishment when the enterprise maintains a website on a server of another enterprise located in a jurisdiction and carries on business through that website»;* ancora, «*a virtual agency PE, which would seek to extend the existing dependent agent PE concept to circumstances in which contracts are habitually concluded on behalf of an enterprise with persons located in the jurisdiction through technological means, rather than through a person»;* infine, "*an on-site business presence PE, which would look at the economic presence of an enterprise within a jurisdiction in circumstances in which the foreign enterprise provides on-site services or other business interface at the customer's location*». Non dissimile dalla stabile organizzazione "virtuale" appare il concetto di «*significant digital presence*», che determinerebbe l'esistenza di una stabile organizzazione per le «*fully dematerialised digital activities*» sulla base di alcuni indici appositamente elaborati.

[7] Punto 357.

Force ha ritenuto di non raccomandare alcuna delle tre opzioni «*as internationally agreed standards*»[8].

L'OCSE, sempre nel «*Final Report*», ha poi da un lato riconosciuto che gli Stati possano procedere in via autonoma ad introdurre nei propri ordinamenti nazionali le misure indicate, tenendo però sempre conto della necessità di rispettare i trattati internazionali (in sintesi, una misura … impraticabile!); e, dall'altro, ha affermato che sulla base di ciò che emergerà in futuro dal «*country-by-country reporting*», sarà possibile avere un'idea più precisa della «*ability of business in the digital economy to be able to partecipate in the economic life of a country without a taxable presence there*» (in sintesi, ne riparleremo in futuro, tant'è che il «*Final Report*» fissa il prossimo appuntamento[9] ad un futuro *report* del …. 2020)!

Tanto premesso, cedere beni o servizi digitali con modalità elettroniche non equivale affatto a cedere prodotti ordinari nei modi tradizionali. La "rete" consente, infatti, di profilare e "catturare" il cliente, i cui dati vengono acquisiti attraverso la rete stessa, creando – oltre che un valore derivante dagli stessi dati così acquisiti ed elaborati – un'occasione continua di "contatto", di conoscenza di beni e servizi e, pertanto, di conclusione del contratto che la rete "tradizionale" di vendita, tipica della stabile organizzazione materiale o personale, non assicura neanche lontanamente. Con la conseguenza che la conclusione finale del contratto, da tutto ciò indubbiamente resa possibile ed agevolata, assume una rilevanza nella "catena del valore" certamente differente da quanto accade per i beni tradizionali. La rete "sostituisce" la tradizionale stabile organizzazione fisica (nel senso materiale o personale), semplicemente perché di tale stabile organizzazione, nel senso tradizionale del termine, non ve ne è più bisogno per i fini che la giustificavano (radicarsi economicamente in un territorio per

[8] OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project*, *Addressing the tax challenges of the digital economy*, *Final Report*, ottobre 2015, p. 98 ss. e 136 ss. (reperibile al sito: http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm).

[9] Punto 361.

ottenere, grazie alla profonda conoscenza del mercato e dei consumatori, significativi volumi di ricavi)[10].

Ed inoltre, la vendita sulla rete si fonda, oltre che sui dati provenienti dagli stessi consumatori, su costose infrastrutture realizzate dallo Stato in cui avviene il consumo[11], collocando il fenomeno in quella logica del "beneficio" che giustifica, anche sotto il profilo costituzionale, la tassazione dei soggetti non residenti. Alla "presenza digitale" costituita dalla "rete", si aggiunge dunque il fatto che l'economia digitale trae utilità – anzi, neanche potrebbe esistere in mancanza – da un "sistema infrastrutturale" che ha generato in passato (e genererà in futuro) dei costi di investimento per lo Stato in cui avviene il consumo.

---

[10] Si osserva nel documento OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the tax challenges of the digital economy*, settembre 2014, pag. 146, quanto segue in ordine alla *ratio* della proposta avanzata da alcuni Stati alla *Task Force* di attribuire rilevanza al nuovo criterio di localizzazione della "presenza significativa": «*the criteria for this test intend to reflect the contribution to value of these closer, more interactive customer relationships and would include: •Relationships with customers or users extending over six months, combined with some physical presence in the country, directly or via a dependent agent. • Sale of goods or services by means involving a close relationship with customers in the country, including (i) through a website in the local language, (ii) offering delivery from suppliers in the jurisdiction, (iii) using banking and other facilities from suppliers in the country, or (iv) offering goods or services sourced from suppliers in the country. • Supplying goods or services to customers in the country resulting from or involving systematic data-gathering or contributions of content from persons in the country*».

[11] A. J. Cockfield, *Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: how the Internet is changing Tax Laws*, in *Conn. L. Rev.*, 2002, 34, 397. Sul concetto di "*demand jurisdictions*", si veda R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, 1670 ss. Sul concetto di "*destination-based corporate tax (DBCT)*", vedi A. Auerbach, M. Devereux & H. Simpson, *Taxing Corporate Income*, in AA.VV., *Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review*, Oxford University Press, 2010, 837,893; R. De La Feira, M. Devereux, *Designing and implementing a destination-based corporate tax*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series, WP, 2014, 12/07. Sulla differenza tra la *DBCT* e la *Diverted Profit Tax* (DPT), vedi L. Cerioni, *The New "Google Tax": The "Beginning of the End" for Tax Residence as a Connecting Factor for Tax Jurisdiction?*, in *European Taxation*, 2015, 185 ss. Sui fondamenti della tassazione dell'economia digitale, vedi T. Rosembuj, *Taxing Digital*, in El Fisco, 2015, 117 ss.

Non si può pertanto immaginare di escludere, nell'allocazione del profitto complessivo, lo Stato del consumo solo perché il cedente non vi abbia una stabile organizzazione, così come "disegnata" negli anni '20 del secolo scorso.

Per anni, seguendo le indicazioni dell'OCSE, le Amministrazioni finanziarie si sono affannate a "cercare" un *server*, nella speranza di poterlo attribuire all'*Internet Content Provider* e così imputare ad una stabile organizzazione materiale un qualche profitto, peraltro di regola modesto in considerazione delle funzioni ordinariamente svolte dal *server* stesso.

Occorre adesso definitivamente uscire dall'illusione – per troppo tempo portata avanti, forse anche perché "avallata" da fonti insospettabili – di poter "adattare" vecchi concetti a situazioni del tutto nuove e ad essi non riconducibili: di dare rilevanza, insomma, ad elementi di materialità laddove domina incontrastata l'immaterialità.

E in tale prospettiva, il luogo di consumo – purché, naturalmente, con volumi tali da rivelare un reale "beneficio" per l'impresa poiché stabilmente inserita nel tessuto economico ed infrastrutturale dello Stato di destinazione, oltre che per tenere conto dei costi della *compliance*[12] – rappresenta un punto di riferimento non solo per le imposte sul consumo, ma anche per le imposte sul reddito delle imprese dell'economia digitale.

In sintesi, dunque, per l'economia digitale il consumo costituisce indice rilevante sia per le imposte sul consumo, che per quelle sui redditi, sia pure svolgendo una "diversa funzione": per le prime, assicurare, mediante l'uniforme applicazione del principio di destinazione, la neutralità del tributo, ciò che vedremo essere la bussola per il trattamento IVA delle operazioni dell'economia digitale; per le seconde, garantire allo Stato di destinazione il suo "*fair share of taxes*".

[12] Si legge nel *Final Report* sull'Action 1 (pag. 107) che la "*significant digital presence*", andrebbe determinata "*on the basis of factors that evidence a purposeful and sustained interaction with the economy of that country via technology and other automated tools. These factors would be combined with a factor based on the revenue derived from remote transactions into the country, in order to ensure that only cases of significant economic presence are covered, limit compliance costs of the taxpayers, and provide certainty for cross-border activities*".

2. Problemi di applicazione dell'IVA alle operazioni effettuate nel mercato della rete

Venendo adesso all'IVA, essa non è rimasta immune alle sollecitazioni provocate dalla nuova realtà economica: la "smaterializzazione" delle operazioni svolte attraverso la rete ha infatti reso necessario verificare l'idoneità sia della classica dicotomia "cessione di beni/prestazioni di servizi" a rappresentare fedelmente le transazioni proprie del fenomeno *Internet*, sia del tradizionale concetto di "territorialità" ad assicurare il principio-cardine di "neutralità" alla base di tale imposta, evitando che la *new economy* potesse risolversi in una distorsione alla concorrenza, anche tenuto conto dell'incidenza di regola rilevante sul prezzo finale dei tributi sul consumo e dei margini talvolta esigui che caratterizzano il commercio di taluni beni.

Al tempo stesso, tuttavia, il raggiungimento del principio di "neutralità" non può ignorare altri principi, pure rilevanti per un'imposta sul consumo, come l'efficienza, che impone di ridurre al minimo indispensabile gli oneri di *compliance*, nonché la certezza e semplicità, che richiedono un *set* di regole di facile comprensibilità ed applicazione[13].

A ciò si aggiungono quei problemi strettamente tecnico-applicativi connessi alla necessità sia di conoscere gli elementi essenziali delle operazioni (l'identità e natura delle parti, il luogo in cui sono state effettuate, la natura dell'operazione, ecc.), sia di consentire gli adempimenti dichiarativi, l'accertamento e la riscossione del tributo[14].

[13] Si tratta di un tema costante nella trattazione delle imposte sul consumo. Si veda OCSE, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs*, Ottawa, ottobre 1998 (reperibile all'indirizzo https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf) e OCSE, *International Vat/Gst Guidelines*, novembre 2015, p. 13 ss. (reperibile all'indirizzo http://www.oecd.org/tax/consumption/International-vat-gst-guidelines.pdf).

[14] V. E. Fridenskoeld, *VAT and the Internet: The Application of Consumption Taxes to e-Commerce Transactions*, in *Information & Communications Technology Law*, 2004, 13, 2, 182 ss.

Va detto subito che non si tratta di temi radicalmente nuovi. L'ambito di osservazione è, infatti, pur sempre costituito da concetti tradizionali, che devono tuttavia confrontarsi (e talvolta scontrarsi) con un contesto economico questo sì radicalmente nuovo, secondo un processo di adattamento del diritto alla nuova realtà economica, talvolta (ancorché raramente) in via di mera interpretazione evolutiva.

L'indagine giuridica su tale nuova realtà si presenta, tuttavia, tutt'altro che agevole, in ragione dell'ampia varietà tipologica delle operazioni che possono essere svolte mediante la rete, che ne rende difficile, se non impossibile, una *reductio ad unum*: i) la cessione di beni materiali mediante un ordine inoltrato via *Internet* (con eventuale pagamento mediante mezzi elettronici), secondo il modello della vendita per corrispondenza; ii) la cessione di beni cd. "digitalizzabili" (quotidiani, periodici, libri, programmi informatici, dischi, film, videogiochi, ecc.), eventualmente accompagnati da prestazioni accessorie (ad es., la selezione di notizie secondo i propri interessi o ricerche *online* sugli arretrati); iii) la prestazione di servizi "nuovi" propri dell'economia digitale (*web hosting*, conservazione di dati *online*, installazione automatica di filtri e sbarramenti, ecc.); iv) le prestazioni di servizi *tout court*, quali servizi bancari, pubblicitari, di gioco d'azzardo, di assicurazione, di consulenza e via dicendo.

Questa vasta congerie di operazioni viene compendiata nella distinzione tra commercio elettronico "indiretto", in cui la rete viene utilizzata soltanto per compiere una o più fasi della tradizionale attività imprenditoriale, fermo restando che il bene è "fisico" e forma oggetto di consegna nei modi ordinari, come nel caso di una "vendita a distanza"; e commercio elettronico "diretto", in cui la rete viene utilizzata anche per mettere a disposizione un bene o un servizio al cliente, che gli viene consegnato in forma telematica (in ipotesi, con diversi "gradi" di automazione, ciò che rileva, come si vedrà tra breve, ai fini qualificatori). Ma tale distinzione, come si vedrà, deve essere ulteriormente articolata per effetto della dicotomia tra le transazioni effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C) e quelle che avvengono tra imprese (B2B)[15].

[15] Il fenomeno del commercio elettronico reca con sé anche ampie novità sul piano terminologico.

L'estrema complessità della materia richiederebbe, per una migliore intelligibilità, di ricostruire i momenti che hanno segnato l'evoluzione della disciplina IVA del "fenomeno digitale". Gli spazi propri di questo intervento consentono tuttavia solo di fissare il punto di partenza, rappresentato dalla presentazione da parte della Commissione europea in data 7 giugno 2000 della proposta di modifica (COM n. 349/2000) della Direttiva n. 77/388/CEE per quanto riguarda «*il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*», e il punto (attuale) di arrivo, costituito dalla direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, entrata in vigore il 1° gennaio 2015.

Tanto premesso, il profilo qualificante della nuova disciplina IVA dell'economia digitale, che ne costituisce la cifra e chiave di lettura, attiene al perseguimento del principio di neutralità del tributo.

Scopo fondamentale della Direttiva n. 2002/38/CE (e della proposta che la aveva preceduta) era infatti proprio di evitare che il fattore fiscale potesse determinare distorsioni della concorrenza nel settore del commercio elettronico e che il prezzo finale di un determinato prodotto costituisse funzione "variabile" rispetto a fattori esogeni quali la residenza del fornitore.

Alla base dell'operazione commerciale svolta mediante la rete, vi è la figura del cd. *Internet service provider* (ISP), che è colui che gestisce il *server*, consentendo l'accesso ad *Internet* e ai suoi servizi e svolgendo attività di *web hosting*, vale a dire la pubblicazione delle pagine *web* attribuibili ad un altro soggetto (*Internet content provider* - ICP) attraverso il *server* ad esso appartenente.

Il *server*, a sua volta, consiste nell'elaboratore centrale, dotato di un proprio *software* specifico, capace di immagazzinare e scambiare informazioni, che attraverso la mediazione della rete telefonica, di un *modem* o del *software* idoneo consente al *personal computer* dell'utente di accedere alle informazioni ed ai servizi della rete *Internet*. Esso ospita, come detto, anche i siti *web* attraverso i quali l'*Internet content provider* rende visibile e svolge la propria attività su *Internet*.

L'*Internet content provider* è, dunque, il soggetto cui è attribuibile il sito *web*, vale a dire colui che fornisce i prodotti o i servizi attraverso la rete, mentre il *sito web* è lo spazio pubblicitario utilizzato dall'ICP per il compimento di una o più fasi della propria attività di vendita, sin anche della sua consegna ove trattasi di beni digitalizzabili o di servizi. Tecnicamente si tratta di un insieme di *file* (*software*) contenenti informazioni ed immagini digitalizzate poste su un supporto magnetico e installate in un *server*.

La normativa previgente, nel basare la territorialità della prestazione di servizi sulla residenza del prestatore, assicurava infatti ai fornitori *extra*-UE una posizione di vantaggio, in termini concorrenziali, rispetto ai fornitori UE, sia in quanto essa non assicurava l'applicazione dell'IVA sulle transazioni elettroniche tra fornitori *extra*-UE e consumatori privati, sia in quanto il criterio di residenza del fornitore rendeva imponibili le prestazioni rese da fornitori UE a soggetti domiciliati al di fuori dell'UE[16].

Si era, dunque, in presenza delle medesime finalità che, nel settore delle telecomunicazioni, avevano determinato il Consiglio prima a concedere agli Stati membri la possibilità di introdurre nelle rispettive legislazioni nazionali una deroga al principio generale di territorialità contenuto all'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (ora art. 43, Direttiva n. 2006/112/CE), e poi ad emanare la Direttiva n. 1999/59/CE del 17 giugno 1999, sì da assicurare l'imposizione, all'interno dell'Unione europea, di tali servizi resi a (o utilizzati da) clienti in essa stabiliti.

Ed invero, tratto comune ai citati settori è la possibilità di operare agevolmente in qualsiasi Stato membro senza la necessità di stabilirvi un centro di attività stabile (ad es., trasmissione satellitare), così evitando l'integrazione dei presupposti per l'applicazione del principio generale di territorialità originariamente contenuto nell'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (poi divenuto art. 43, Direttiva n. 2006/112/CE).

Stante l'inadeguatezza delle disposizioni contenute nella Sesta Direttiva CEE a regolamentare il fenomeno in termini di "neutralità"[17] e l'impossibilità, anche a motivo delle differenziate modalità di recepimento delle norme UE negli ordinamenti dei singoli Stati membri, di raggiungere una soluzione del problema in via interpretativa, ed accantonata, infine, ogni ipotesi sia di introdurre nuove imposte specifiche per il commercio

[16] Peraltro, con l'ulteriore effetto di rendere conveniente per le imprese UE delocalizzare la prestazione di servizi elettronici in proprie consociate *extra*-UE costituite *ad hoc*: vedi G. Mocci, *Commercio elettronico diretto: Iva come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione Europea*, in *Il Fisco*, 2003, 25, 1, 3905 ss.

[17] Naturalmente, "neutralità" non va intesa soltanto in senso "soggettivo", quale indifferenza del consumatore tra acquistare da un fornitore UE o da un fornitore *extra*-UE, ma anche in senso "oggettivo", quale indifferenza cioè nell'acquisto di un prodotto digitale mediante mezzi elettronici oppure mediante mezzi tradizionali.

elettronico[18], sia di accogliere la moratoria fiscale che negli Stati Uniti aveva ostacolato, sin dall'adozione dell'«*Internet Tax Freedom Act*», l'applicazione delle imposte di consumo al commercio elettronico, si ritenne di procedere ad una rivisitazione della disciplina IVA a livello UE, onde garantire anche quel principio di "certezza del diritto" – inteso come «*contesto caratterizzato da norme chiare e coerenti che riducano i rischi di contrasti e oneri fiscali imprevisti*» – che la Commissione aveva ritenuto dovesse accompagnare la disciplina giuridica del commercio elettronico.

Tale disciplina era dichiarata come provvisoria, dovendo produrre i suoi effetti dal 1° luglio 2003 al 30 giugno 2006, data entro la quale il Consiglio dell'UE avrebbe dovuto predisporre un meccanismo di tassazione definitivo, oppure prorogare il suddetto termine ad altra scadenza. Tale termine è stato successivamente prorogato sino al 31 dicembre 2008[19], per

[18] In particolare la cd. "*bit tax*", prelevata sulla quantità di "bit" trasmessi via *Internet*. La Commissione ritenne infatti che l'introduzione di una tale imposta avrebbe determinato una maggiore imposizione delle attività del commercio elettronico rispetto a quelle del commercio tradizionale. Non furono neanche considerate quelle proposte, di fonte tedesca, miranti ad introdurre una "ritenuta" iva su ogni transazione effettuata via *Internet* per il tramite di carte di credito. Del resto, un simile sistema avrebbe comportato la necessità da parte dell'intermediario di conoscere l'esatta natura dell'oggetto della transazione per determinarne il trattamento iva e di poter distinguere i pagamenti effettuati per transazioni via *Internet* da quelli effettuati per altri fini; inoltre, esso avrebbe determinato una "migrazione" dei consumatori verso forme di pagamento alternative. Sul punto, vedi O. Boutellis, *Fiscalité du commerce électronique*, in *Droit fiscal*, 1998, 1048.

[19] Si veda la direttiva 2006/58/CE del Consiglio del 27 giugno 2006, in cui viene dato conto che «*Il 29 dicembre 2003 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva concernente il luogo delle prestazioni di servizi tra soggetti passivi, modificata dalla proposta del 22 luglio 2005 per includere la prestazione di servizi da parte di soggetti passivi a persone che non sono soggetti passivi. A norma della proposta modificata tutti i servizi di radiodiffusione e televisione e i servizi prestati tramite mezzi elettronici saranno tassati nel luogo di consumo*» e che «*Il 4 novembre 2004 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva intesa a semplificare gli obblighi in materia di IVA che introdurrà un meccanismo elettronico più generale di quello previsto dalla direttiva 2002/38/CE al fine di facilitare l'adempimento degli obblighi fiscali in relazione ai servizi transfrontalieri*»; e successivamente, la direttiva 2006/138/CE, che aveva prorogato il termine al 31.12.2008, sottolineando che «*Non è ancora stato possibile adottare disposizioni relative al luogo di prestazione dei servizi e a un meccanismo elettronico più*

poi "saldarsi" progressivamente con la normativa, ormai definitiva, attualmente vigente, il cui contenuto esamineremo nel prosieguo con particolare riferimento alle regole in tema di territorialità, che hanno inizialmente coinvolto i soggetti *extra-UE* per poi interessare le operazioni B2C svolte da soggetti *UE*.

Sta di fatto che la "costruzione" della nuova disciplina IVA dell'economia digitale orientata al raggiungimento del principio di neutralità ha richiesto di ragionare su tre elementi essenziali del tributo: il profilo definitorio (riguardante sia l'oggetto della nuova disciplina, sia la relativa qualificazione come cessione di beni o come prestazioni di servizi), il profilo territoriale (che, vedremo, ha costituito il nucleo essenziale dell'intervento in materia) e il profilo dell'aliquota applicabile.

3. La definizione delle operazioni dell'economia digitale nel diritto europeo

Per quanto attiene all'oggetto della nuova disciplina IVA dell'economia digitale, l'art. 1, par. 1, ultimo comma, della Proposta definiva la cd. *«prestazione tramite mezzi elettronici»*, quale «*trasmissione inviata inizialmente e ricevuta a destinazione per mezzo di attrezzature per l'elaborazione, ivi compresa la compressione e memorizzazione digitale di dati, nonché la trasmissione intera, il trasporto e la ricezione via cavo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettronici, ivi comprese la diffusione televisiva ai sensi della direttiva CEE/89/552 e la radiodiffusione*». Rientravano altresì in tale nozione le trasmissioni mediante mezzi radiotelevisivi, ad esempio su abbonamento o a pagamento (cd. "*pay-per-view*").

Oggetto della Proposta (e delle successive Direttive) era, dunque, il solo commercio elettronico "diretto", ritenendosi – con una scelta che,

generale. Considerato che gli elementi di diritto e di fatto che giustificavano la proroga fino al 31 dicembre 2006 non sono mutati e per evitare una lacuna temporanea nel regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici, tale regime dovrebbe continuare ad applicarsi fino al 31 dicembre 2008».

vedremo, si è rivelata alla lunga poco lungimirante – che per l'acquisto per via elettronica di beni poi consegnati nelle forme tradizionali (cd. commercio elettronico "indiretto") non si ponessero problemi diversi da quelli propri delle cd. "vendite a distanza" (da cataloghi, per telefono, per posta, ecc.).

La definizione di *«prestazione tramite mezzi elettronici»* contenuta nella Proposta atteneva, peraltro, alle "modalità" di trasmissione e non anche al relativo "oggetto". Questo era infatti individuato, dall'art. 1, n. 1, della Proposta, con riferimento alle prestazioni di servizi contenute nell'art. 9, par. 2, lett. c), primo trattino della Sesta direttiva (poi art. 52, Direttiva n. 2006/112/CE), ovverosia le «*attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché le prestazioni di servizi accessorie a tali attività*». A ciò la richiamata disposizione espressamente aggiungeva il *software*, l'elaborazione dati e i servizi informatici (*web hosting*, *web design*, ecc.) e la fornitura di informazioni.

A questo quadro normativo la Direttiva del 2002 apportò ampie semplificazioni, aggiungendo altresì all'art. 9, par. 2, lett. e) della direttiva (ora art. 56, Direttiva n. 2006/112/CE), due nuove fattispecie, segnatamente i servizi di radiodiffusione e di televisione, nonché i servizi prestati tramite mezzi elettronici (*inter alia*, quelli descritti all'Allegato L, ora Allegato II alla Direttiva n. 2006/112/CE).

Sennonché, i confini di tale nozione vennero chiariti solo con Il Regolamento (CE) n. 1777/2005 del 17 ottobre 2005, il cui art. 11, par. 1 disponeva che «*I servizi prestati tramite mezzi elettronici (…) comprendono 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, in assenza della tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire*». Il successivo art. 11, par. 2 elencava poi una serie di servizi che, «*se forniti attraverso Internet o una rete elettronica*», erano disciplinati dal par. 1; mentre il successivo art. 12 prevedeva una serie di operazioni che non rientravano in tale previsione (ad es., servizi di professionisti che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica, *helpdesk* telefonico, ecc.).

Questa definizione è stata ripresa, quasi letteralmente, dall'art. 7 del Regolamento n. 282/2011 (come modificato dal Regolamento n. 1042/2013) – che vi include una serie di ipotesi specifiche – tra cui i servizi indicati nell'Allegato I, che modifica il citato Allegato II alla Direttiva n. 2006/112/CE – e ne esclude espressamente altre. Anche in questo caso, l'ovvia natura non definitiva, né esaustiva, della enumerazione viene ribadita al punto 11 del Regolamento.

Considerata la natura non tassativa della enumerazione, ciò che rilevava, dunque, nella prospettiva della Direttiva, era che il servizio fosse prestato tramite mezzi elettronici, con ciò eliminando il rischio, evidenziato con riferimento alla Proposta, che aree di servizi restassero estranee alla disciplina *de qua* pur essendo fornite tramite mezzi elettronici.

Nel nuovo approccio, invece, un conto sono i *«servizi prestati tramite mezzi elettronici»*, intesi come operazioni che nascono, si sviluppano e si concludono nella rete in assenza di un significativo intervento umano – dunque, in modo prevalentemente automatico – ed altro sono i restanti "servizi digitali" dove la rete è solo un "mezzo" per il compimento delle operazioni. Il che significa che non solo la fornitura di servizi ma anche la fornitura di beni digitalizzabili, ove caratterizzate da un intervento umano rilevante, non rientrano tra i *«servizi prestati tramite mezzi elettronici»*.

A ciò si aggiunge, all'interno del più ampio *genus* dei "servizi digitali", la difficoltà di tracciare talvolta in modo netto i confini tra i servizi prestati tramite mezzi elettronici e i servizi di telecomunicazione, sol che si pensi a quanto previsto dall'art. 7, par. 2, lett. e), del regolamento n. 282/2011, che comprende tra i primi «*le offerte forfettarie di servizi Internet (Internet Service Packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato*», precisando che, in tal caso, «*il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti online, ecc.*». Il legislatore UE non ha infatti inteso indirizzarsi verso una disciplina IVA sostanzialmente unitaria del "fenomeno tecnologico" – e dunque dei "servizi digitali" – e ciononostante, almeno a livello di disciplina sostanziale, l'unificazione del

criterio di "territorialità" disposta dalla Direttiva n. 2008/8/CE, entrata in vigore il 1° gennaio 2015, confermando al contrario, da ultimo con il Reg. 1042/2013, una netta distinzione tra i *«servizi resi mediante mezzi elettronici»*, i servizi di telecomunicazione e i servizi di radiodiffusione (anche ove questi ultimi due vengano resi in forma completamente "automatizzata").

Infine, così come la circostanza che una prestazione rientri tra quelle indicate nell'Allegato non è sufficiente a qualificarla come "prestata mediante mezzi elettronici", la circostanza che un determinato servizio sia reso mediante *Internet* e in modo completamente automatizzato non vale a sua volta automaticamente ad attrarlo alla disciplina dei *«servizi prestati tramite mezzi elettronici»*, come dimostra, ad esempio, la questione relativa alla distinzione tra le prestazioni rese mediante mezzi elettronici e le prestazioni di intermediazione, caratterizzate da criteri di localizzazione ed obblighi diversi[20].

4. La qualificazione delle operazioni quali "cessioni di beni" o "prestazioni di servizi"

Proseguendo sul profilo definitorio, il passaggio successivo attiene alla qualificazione delle operazioni dell'economia digitale, segnatamente come "prestazioni di servizi" oppure come "cessione di beni".

La normativa italiana di recepimento delle direttive UE, infatti, non ha apportato alcuna modificazione alla nozione di prestazioni di servizi, né ha introdotto una definizione della locuzione *«prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici»* pur adoperata nell'ambito nelle modifiche apportate alle disposizioni interne sulla territorialità dell'IVA.

[20] Sul punto, si v. P. Tarigo, *Intermediazioni, servizi prestazioni tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento IVA*, in *Rass. trib.*, 2016, 343 ss. Vedi anche S. Ficola, B. Santacroce, *Alberghi, prenotazioni online con IVA*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 settembre 2016, dove si riporta il contenuto della risposta dell'Agenzia delle Entrate ad una richiesta di consulenza generale avanzata da Federalberghi in ordine al regime Iva applicabile ai servizi di prenotazioni alberghiere o simili, in cui l'Agenzia ha affermato che il fatto che i servizi delle piattaforme digitali siano resi attraverso *Internet* non appare sufficiente ad attrarli nell'ambito dei servizi resi tramite mezzi elettronici e nel regime MOSS.

Nella Relazione alla Proposta del 2000 si operava soltanto un fugace riferimento al principio secondo il quale le forniture elettroniche non devono essere considerate alla stregua di beni, bensì assimilate a prestazioni di servizi, specificando, sbrigativamente, come ciò sia «*già chiarito dall'art. 6 della direttiva vigente»* (ora art. 24, Direttiva n. 2006/112/CE).

Il dilemma, che riguarda in realtà esclusivamente i beni cd. "digitali" – essendo pacifica la natura di prestazioni di servizi di numerose operazioni che avvengono su *Internet* – si pone in termini assai rilevanti, in ragione degli effetti che, in concreto, la qualificazione come "prestazioni di servizi", anziché come "cessione di beni", comporta nell'ipotesi di fornitore *extra*-UE.

Limitandoci agli effetti sul regime della territorialità, nell'ipotesi di qualificazione dei beni cd. "digitali" come "cessione di beni", si tratterebbe di una "importazione" ai fini IVA, come tale imponibile nell'ambito UE, con il conseguente problema di determinarne la base imponibile sia ai fini IVA, sia ai fini dei dazi doganali, tenuto conto che non vi è in tale ipotesi supporto alcuno sul quale tali beni sono "registrati". A tale riguardo, è noto che il legislatore italiano, per il rinvio operato in punto di base imponibile dall'art. 69, co. 1, d.p.r. n. 633/72 alla legge doganale – che determina la base imponibile IVA con riferimento a quella rilevante ai fini delle imposte doganali, la quale, nella specie, faceva riferimento al valore del solo supporto magnetico prima delle modifiche apportate al Codice doganale comunitario – ha dovuto introdurre con il d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, una modifica all'art. 69 medesimo, per rendere imponibile ai fini IVA l'intero valore del *software* standardizzato (supporto informatico e dati ed istruzioni in esso contenuti), verificandosi altrimenti fenomeni distorsivi della concorrenza. Per gli stessi motivi, ove si qualificasse il *downloading* di "beni digitalizzati" come "cessione di beni", occorrerebbe prevedere la medesima disciplina prevista per la cessione di tali beni su supporti magnetici[21]. La

[21] Sottolinea le difficoltà di applicare l'art. 69, d.p.r. n. 633/72, così come modificato dal d.l. n. 41/1995, alla trasmissione di prodotti digitali, non esistendo un "supporto informatico", né potendo operare il rinvio generico alla normativa doganale, non trattandosi di una importazione ai fini di detta normativa, M. Giorgi, *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.*, 1999, 771 ss.

qualificazione in termini di prestazione di servizi determinerebbe, invece, l'applicazione del principio generale di cui all'art. 9, par. 1, della Sesta Direttiva (ora art. 43, Direttiva n. 2006/112/CE), che conferisce rilievo al luogo di domicilio, di residenza o in cui è situata la stabile organizzazione del soggetto fornitore, salvo prevedere – come in effetti è avvenuto – regole *ad hoc*.

Da quanto sopra, emerge pertanto come il problema degli effetti della qualificazione non riguardasse tanto i "prodotti digitali" – atteso che la relativa qualificazione come "cessione di beni" avrebbe perseguito comunque l'obiettivo di "neutralità" – quanto le prestazioni di servizi vere e proprie, la cui regola generale di territorialità, nel rendere applicabile l'imposta solo nel caso di prestatore del servizio residente in ambito UE, non avrebbe consentito il raggiungimento di tale obiettivo: sicché dobbiamo chiederci per quale motivo si sia preferito considerare i cd. "beni digitali" come prestazioni di servizi, modificando il regime della territorialità, piuttosto che come "cessione di beni", le cui regole in tema di territorialità sarebbero state sufficienti ad attrarre a tassazione i beni digitali, sia pure accompagnate dalle opportune precisazioni in tema di base imponibile.

Ora, a tale scelta non sono senz'altro estranee considerazioni di unitarietà di disciplina e di ordine pratico. Da un lato, è infatti vero che la quasi totalità delle ipotesi considerate dalla Direttiva quale possibile oggetto di trasmissione elettronica costituiscono evidentemente prestazioni di servizi, sicché una qualificazione complessiva delle transazioni elettroniche come "prestazioni di servizi" – con le necessitate modifiche al regime della territorialità e della soggettività passiva che esamineremo a seguire – consente certamente di pervenire ad una disciplina unitaria. Dall'altro, va rilevato che, ove la cessione di beni digitali fosse stata qualificata in termini di "cessione di beni", avrebbe trovato applicazione la disciplina prevista per le importazioni, con la conseguenza che le imprese avrebbero dovuto versare l'IVA in dogana, non essendo previsto dalla normativa UE (art. 21, par. 1,

lett. b), Sesta direttiva, ora art. 194, Direttiva n. 2006/112/CE) il meccanismo dell'auto-fatturazione[22].

Si tratta, tuttavia, di considerazioni non sufficienti a giustificare una scelta, quella sui "beni digitali", che tocca, invece, problemi giuridici di notevole complessità – cui in questa sede è possibile solo accennare – e coinvolge peraltro sistemi normativi situati a diversi livelli, con i problemi di coordinamento che ne conseguono.

A tal fine, il punto di partenza deve ricercarsi nella definizione del presupposto oggettivo già contenuta negli artt. 5 e 6, della Sesta direttiva (ora artt. 14 ss. e 24 ss., Direttiva n. 2006/112/CE). La Direttiva fornisce, infatti, una nozione "residuale" di "prestazioni di servizi", ricavata cioè per differenza rispetto alla nozione di "cessione di beni". Poiché quest'ultima fa riferimento a soli beni materiali («*il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*»), considera "beni materiali" anche «*l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili*» e poiché nelle prestazioni di servizi si include anche «*la cessione di beni immateriali*», la conclusione contenuta nella Proposta del 2000 sull'automatica riconducibilità alle prestazioni di servizi delle transazioni elettroniche sarebbe stata confortata dal dato normativo una volta rilevata l'assenza di un supporto magnetico e la sua non sostituibilità con i semplici "*byte*" o "*file*" di cui si compone il *software* e la natura "immateriale" dei beni trasferiti.

Sennonché, tale natura "immateriale" è tutt'altro che pacifica, ora sottolineandosi in dottrina l'intrinseca materialità del *software* per la sua capacità di modificare il bene nel quale esso è incorporato, sia esso un'unità esterna oppure l'*hard disk* del computer sul quale vengono direttamente immagazzinati i dati scaricati dal sito *Internet*[23]; ora evidenziandosi, al

[22] Sul punto nulla innova la direttiva n. 2000/65/CE, che ha ad oggetto le operazioni interne ed *intra*-UE e non anche le importazioni.

[23] Sottolinea come una materialità sia immanente nel concetto di *software*, P. Bidlinsky, *Der Sachbegriff im elektronischen Zeitalter: zeitlos oder anpassungsbedürftig?*, in *Archiv für die civilistische Praxis*, 1998, 306 ("*Dem Begriff Software ist irgendeine Materialisierung immanent. Zum Vergleich: Was ein Autor als reine Idee im Gehirn entwickelt, ist noch lange kein Buch (…) Die Daten sind – als elektromagnetische Veränderung des Trägermaterials – eben Teil der gesamten Sache*"). Secondo Bidlinsky, è irrilevante che tali dati siano scaricati da *Internet*, poiché comunque immagazzinati presso

contrario, l'inconsumabilità del *software* e la sua conseguente non soggezione ad usura, nonché la sua possibilità di poter essere utilizzato contemporaneamente da un numero indefinito di persone senza menomazione dell'utilità ritraibile da ciascuno, caratteristiche tipiche dei beni "immateriali"[24].

Del resto, neanche la qualificazione in termini di prestazione di servizi *tout court* appare preclusa, sol che si pensi alla posizione dell'Amministrazione finanziaria tedesca, che aveva a suo tempo argomentato a favore alla qualificazione come prestazione di servizi del *downloading* di *software* muovendo dalla considerazione che al fruitore

l'utilizzatore ("*Schliesslich steht ohnehin fest, dass der Erwerber an seinem – nun elektromagnetisch bzw. Optisch veränderten – Datenträger Eigentum hat. Dabei hat jedenfalls eine körperliche Einwirkung auf dem Datenträger stattgefunden*"). Vedi anche E. Marello, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 602 ss., per il quale ciò che viene commercializzato *online* è pur sempre sensibile empiricamente, costituendo il *software*, il testo o il disco digitale modificazioni del reale tese a fornire un'utilità immediata al loro fruitore. Un conto sarebbe, dunque, il diritto di autore – tipico bene immateriale non "in rerum natura" – ed altro il bene digitale, dove mancherebbe soltanto la tangibilità, ma non anche una "fisicità" del bene.

[24] R. Borruso, *La tutela giuridica del software*, Milano, 1999, 4. Sottolinea anche il carattere decisivo della "*Verbrauchbarkeit*" nell'operazione di qualificazione, M. Weinhofer, *Neue Entwicklungen bei der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des elektronischen Geschäftsverkehr auf nationaler und internationaler Ebene*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1998, 1540. Vedi anche il *Bundesfinanzhof* tedesco, che, con sent. 3 luglio 1987, III R 7/86 (in *Bundessteuerblatt*, 1987, II, 728 ss.), ha qualificato l'"*Anwender-Standardsoftware*" come "*immaterielles Witschaftsgut*", osservando come "*Dem Programminhalt kommt die überragende witschaftliche Bedeutung zu. Der Datenträger tritt demgegenüber zurück. Er dient nur dazu, das Programm unverlierbar zu machen und es als Gut im wirtschaftlichen Verkehr umsetzen zu können, sowie als Eingabemedium für den Computer. Sein Materialwert steht in Regenfall auch im keinem Verhältnis zum Programm und muss daher ausser Betracht bleiben*" (731) e che "*Denn auch soweit Software-Verträge zivilrechtlich als Kaufverträge zu qualifizieren sind, ist Gegenstand des Kaufvertrags keine Sache, sondern – mindestens weitaus primär – ein immaterielles Gut, nämlich das Programm als Werk mit geistigem Inhalt*" (732).

verrebbe offerto un servizio consistente nella possibilità di scaricare il *software* dalla rete e di farlo così funzionare sul proprio computer[25].

Ciò precisato, va evidenziato come l'Amministrazione finanziaria italiana abbia immediatamente recepito a livello interpretativo, già con la circolare n. 1977/1998, la posizione UE, qualificando le forniture di *software* standardizzato via *Internet* come "prestazioni di servizi" ai fini IVA. Nel caso di *software* acquistato da *Internet*, viene dunque meno quella distinzione tra *software* "standard", cioè prodotto in serie e di impiego generalizzato, e *software* "specifico", cioè personalizzato in relazione alle specifiche esigenze del committente, che l'Amministrazione finanziaria pur aveva tracciato in precedenti circolari in relazione al *software* contenuto in supporti magnetici[26], riservando al primo la qualificazione di "cessione di beni" e al secondo quella di "prestazione di servizi".

---

[25] *Oberfinanzdirektion* Koblenz, circolare del 22 giugno 1998, S 7100 A- St 51 2 (in *Deutsches Steuerrecht*, 1998, 1135 ss.): "*Bei der Überlassung mittels Internet oder anderer Netze bzw. per Modem wird dem Leistungsempfänger lediglich die Möglichkeit eröffnet, die Software auf seine Überlage zu überspielen. Durch die körperliche Übergabe der Software im Rahmen einer Lieferung gemäss § 3 Abs. 1 UstG dagegen wird dem Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über die bewegliche Sache Datenträger verschafft*".

[26] Sulla qualificazione come acquisto *intra*-UE dell'introduzione nel territorio dello Stato di «*dischi, nastri, cassette e altri supporti relativi a* software *standardizzato o altri prodotti parimenti standardizzati*», vedi Circ. 13-VII-15-464 del 23-02-1994, la quale esclude invece tale natura per bobine, pizze, nastri, ecc. contenenti opere immateriali (es. film), costituendo tali supporti materiali "mezzo al fine" per lo sfruttamento del relativo diritto. Vedi anche Circ. Min. 15 maggio 1995, n. 142/D/1916, e Ris. Ag. Entrate, 2 agosto 2002, n. 261/E, in cui, richiamate talune caratteristiche del *software* personalizzato (contratto che preveda la fornitura di nuove versioni, l'adattamento a nuove esigenze di mercato, espansioni funzionali di diversa entità, ecc.), ricorda l'applicabilità dell'art. 7, co. 4, lett. d) ed e) in tema di rilevanza ai fini della territorialità dello Stato del committente, soggetto passivo in altro Stato membro. Si ricorda che la fattispecie in esame è rilevante anche ai fini doganali, dove nel caso di *software* standardizzato viene tassato l'intero valore, mentre nel caso di *software* personalizzato non si ha imposizione alcuna, trattandosi di prestazione di servizi. Infine, a livello di giurisprudenza europea, vedi Corte di giustizia, 27 ottobre 2005, C-41/04, relativa all'acquisto di un programma standard privo di qualsiasi utilità per l'attività del soggetto acquirente se non dopo gli adattamenti, peraltro già concordati *ab origine* con il fornitore, operazione configurata dalla Corte come prestazione di servizi unitaria. Vedi L. Belluzzo, *Commercio elettronico. La tassazione delle cessioni virtuali di*

Successivamente, essa ha nuovamente preso posizione sull'argomento con la risoluzione n. 186/2003, relativa ai periodici *online*, la cui natura di prestazione di servizi deriverebbe dalla loro possibilità di «essere fruibili in forma digitale, attraverso le vie elettroniche, sulla postazione telematica dell'acquirente», il quale potrà «decidere se consultare il periodico online solo a video ovvero procedere anche alla sua materializzazione attraverso la stampa».

Mentre nel primo intervento interpretativo citato, l'Amministrazione finanziaria si era limitata a richiamare genericamente il giudizio «*dei competenti servizi della Commissione UE*», senza verificare se la normativa interna offrisse un quadro chiaro in materia, nel secondo intervento essa si è spinta oltre, ritenendo che «*l'oggetto della transazione effettuata dalla società non sia la cessione del periodico registrato, bensì un generico servizio che consente l'accesso al sito della medesima, sul quale l'associato rinviene tale pubblicazione*», anche alla luce dei servizi aggiuntivi normalmente offerti, quali la selezione di informazioni, un costante aggiornamento dei contenuti, una ricerca per parola chiave.

Ora, a tale riguardo, l'unica disposizione specifica che potrebbe interessare il fenomeno è quella contenuta nell'art. 3, co. 2, n. 2, d.p.r. 633/72, che include tra le prestazioni di servizi «*le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti di autore*». Va qui ricordato che ai sensi dell'art. 2, comma 1, n. 8, L. n. 633/1941, risultano protetti dal diritto di autore «*i programmi per elaboratore, in qualsiasi forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore*». In particolare, la tutela del diritto di autore è stata estesa al *software* per effetto del d.lgs. n. 518/1992, in attuazione della Direttiva n. 91/250/CEE.

---

beni, in *Il Fisco*, 1999, 14900. Analoga distinzione si ritrova nell'ordinamento tedesco, dove la fornitura di *software* standard viene considerata una "*Lieferung*", mentre la realizzazione di un *software* personalizzato come una "*sonstige Leistung*" (Abschnitt 25, Abs. 2, n. 7, Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Sul punto, O.G. lippross, *Umsatzsteuer*, Achim, 1996, 127, 435; A. Vogel, B. Schwarz, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, 2000, § 12, n. 2.2.1.6. Anche l'Amministrazione finanziaria austriaca opera la distinzione in oggetto: vedi H. G. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 – Kommentar*, Wien, 1999, 350. Sul fondamento civilistico di tale distinzione, vedi D. Messinetti, *Beni immateriali*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, V, 10.

È vero che il riferimento contenuto nella richiamata norma non comprende soltanto la cessione (trasferimento della proprietà del diritto) e la concessione (trasferimento del solo godimento del diritto), ma anche la licenza, e che il contratto che si realizza nell'ipotesi di *software* standardizzato è proprio quello della cd. "licenza d'uso". Tuttavia, non può affermarsi che tale "licenza" abbia ad oggetto un bene immateriale, in quanto non vengono trasferite le facoltà riconosciute dall'ordinamento giuridico al suo titolare, risolvendosi il tutto nella possibilità di mero impiego del programma, senza possibilità né di riproduzione autonoma, né di commercializzazione[27].

Se guardiamo alle più generali definizioni contenute nella normativa interna di "cessione di beni" o di "prestazioni di servizi", rispettivamente come «*atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*» e come «*prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera (…) e in genere da obbligazioni di fare, non fare e di permettere quale ne sia la fonte*», emergono indicazioni ulteriormente contrastanti.

Infatti, l'art. 2, d.p.r. n. 633/72 si riferisce *«ai beni di ogni genere»*. Per la definizione di "bene" si dovrebbe fare riferimento all'art. 810 cod.

[27] Vedi M. Maschio, *La disciplina tributaria del* software, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 469 e 480. Sulla qualificazione di cessione di beni (materiali) del *software* standardizzato, vedi R. Valacca, *Aliquote IVA applicabili alla vendita di* software *pacchettizzato*, in *Corr. trib.*, 1991, 3329; M. Iavagnilio, P. Tognolo, *I contratti di distribuzione di* software *standardizzato*, in *Il Fisco*, 2000, 466; G. Dan, *Problematiche Iva relative all'acquisto di un* software *via Internet o via modem*, cit., 1761. Sulla separazione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum*, e sulla qualificabilità come "cessione di beni" delle operazioni riguardanti soltanto il *corpus mechanicum*, vedi C. Valentini, *Profili fiscali dei beni immateriali*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, 1426 e G. Tabet, *Il diritto di autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 56 e 69, il quale evidenzia però come in alcuni casi (ad es., bobine di film) la disponibilità della cosa materiale costituisce lo strumento indispensabile per attuare l'utilizzazione dell'opera dell'ingegno, di modo che la trasmissione del diritto di utilizzare implica anche la consegna del veicolo di estrinsecazione dell'opera stessa. Favorevoli all'applicabilità dell'art. 3, n. 2 d.p.r. n. 633/72 sono invece L. De angelis, *Le opere dell'ingegno ed il diritto di autore alla luce delle ultime disposizioni civilistiche e fiscali*, in *Il Fisco*, 1997, 9623 ss. e F. Santoro, *Commercio elettronico. Primi problemi pratici*, in *Il Fisco*, 1999, 13662.

civ., il quale notoriamente include al proprio interno i beni immateriali. Si tratterebbe di un'ipotesi interpretativa certamente confortata dalla non riproduzione del paragrafo 2 dell'art. 5 della Sesta direttiva (ora art. 15, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE), concernente l'assimilazione ai "beni materiali" dell'energia elettrica, del gas, del calore, del freddo e via dicendo, la quale si giustificherebbe proprio dalla riconducibilità alla nozione civilistica di "bene" anche di tali ipotesi[28]. L'art. 3, d.p.r. n. 633/72, dal canto suo, non offre una vera e propria definizione "residuale", né appare possibile riferirsi alla previsione per i diritti di autore, una volta chiarito che nel *software* standardizzato "scaricato" in rete non avviene alcun trasferimento delle facoltà riconosciute al titolare. In tale ottica, si potrebbe, dunque, osservare che gli strumenti finanziari, il *software*, i brani musicali, i giochi elettronici configurino "beni" ai sensi dell'art. 2, d.p.r. n. 633/72, potendo formare "oggetto di diritti" e non essendo indispensabile il requisito della loro corporalità.

Da quanto sin qui esposto emerge una certa contraddizione di fondo, sia a livello interno, sia a livello UE, poiché da un lato si qualifica come "cessione di beni" la transazione avente ad oggetto i prodotti standardizzati, e dall'altro si sostiene che lo stesso prodotto, "scaricato" da *Internet*, costituisce una "prestazione di servizi", ponendosi così il dubbio se non debba piuttosto rilevare l'intrinseca natura del *software* e non già la sua modalità di acquisizione, atteso che in ambedue i casi non si fa che acquistare una copia di un prodotto "chiuso" e pronto per l'uso.

Al tempo stesso, la nuova definizione di servizi prestati mediante mezzi elettronici di cui al Reg. UE n. 282/2011 (come modificato dal Reg. UE n. 1042/2013), nell'affermare che essi «*comprendono 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*», pone l'accento, come detto, sulla natura sostanzialmente automatizzata" della prestazione. Sicché, l'inclusione tra le ipotesi specifiche della fornitura

[28] Sulla maggiore ampiezza della nozione interna di cessione di beni rispetto alla nozione comunitaria, vedi P. Filippi, *La cessione di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 73 ss.

di prodotti digitali in generale, presuppone altresì che tale fornitura avvenga in modo automatizzato, e non anche semplicemente per via elettronica.

L'evidenziata difformità tra diritto nazionale e diritto UE sembra tuttavia poter essere ricomposta attraverso un'interpretazione adeguatrice della normativa nazionale, tenuto conto che è proprio alla nozione UE che le modifiche all'art. 7, d.p.r. n. 633/1972, hanno fatto implicitamente riferimento. Ciò, peraltro, con l'effetto di attrarre alla nuova disciplina tutti quei servizi (e beni digitalizzabili) che siano riconducibili alla più ampia nozione di *«prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici»*, indipendentemente dalle puntuali regole di qualificazione e/o di territorialità contenute nella normativa nazionale.

Infine, è interessante evidenziare che con una recente sentenza (Corte di giustizia UE, 5 marzo 2015, C-479/13), la Corte di giustizia ha respinto il tentativo del governo francese di qualificare gli *e-book* come "cessioni di beni" al fine di giustificare l'aliquota ridotta per essi prevista, argomentando tale diniego – in modo inesatto, per quanto si è sopra affermato – sulla base del fatto che «*il supporto fisico che consente la lettura di tale libro, che potrebbe essere qualificato come "bene materiale", non è presente al momento della fornitura*» (par. 35). Aggiunge inoltre la Corte che la relativa qualificazione come prestazioni di servizi deriva proprio dalla definizione generale contenuta nel Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011, cui deve pertanto farsi riferimento ai fini definitori (par. 36) e che «*tale interpretazione è confermata dal punto 3 dell'allegato II della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 7, paragrafi 1 e 2, del suddetto regolamento di esecuzione e il punto 3 dell'allegato I di quest'ultimo, dal quale risulta che la fornitura del contenuto digitale di libri costituisce un servizio di questo tipo*» (par. 37).

La Corte, così facendo – nel richiamare cioè sia la definizione generale, sia la fattispecie specifica – non chiarisce se la fornitura di un *e-book* costituisca "in ogni caso" un servizio reso mediante mezzi elettronici, vale a dire anche ove tale fornitura avvenga in modo "non automatizzato", con le relative implicazioni in tema di territorialità.

Essa afferma, tuttavia, che si tratterebbe in ogni caso di una "prestazione di servizi" e giammai di una "cessione di beni", ciò che

risolverebbe, tuttavia, solo il problema dell'applicabilità delle regole di territorialità previste per le prime e non anche per le seconde, restando fermo il problema dell'applicabilità o meno, all'interno delle regole sulle prestazioni di servizi, del regime speciale previsto per quelle rese «*mediante mezzi elettronici*».

5. La territorialità delle operazioni dell'economia digitale

Per quanto attiene alla territorialità, la Proposta del 2000 intendeva evitare quei fenomeni distorsivi a danno degli operatori residenti nell'UE laddove il criterio impositivo rilevante si fosse tradotto nel luogo di residenza del fornitore; fine perseguito mediante l'imponibilità nell'UE dei servizi resi da operatori *extra*-UE a soggetti, passivi e non, residenti nella UE e, dall'altro, mediante l'esclusione da imposizione dei servizi resi da operatori UE a soggetti *extra*-UE.

A seguito della Direttiva 2002/38/UE, questo era il quadro in tema di territorialità:

a) il luogo delle prestazioni di servizi resi mediante mezzi elettronici, rese a destinatari stabiliti fuori dell'Unione o a soggetti passivi stabiliti nell'Unione, ma fuori del Paese del prestatore, era quello in cui il destinatario aveva stabilito la sede della sua attività economica o aveva costituito un centro di attività stabile per il quale si era avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Ne conseguiva (e ne consegue tuttora), pertanto, che:

i. se il destinatario, anche consumatore finale, era residente al di fuori dell'UE, l'imposta non trovava applicazione;

ii. se il destinatario era un soggetto passivo di un altro Stato membro, rilevava la sede del destinatario della prestazione;

b) il luogo delle medesime prestazioni di servizi, rese a soggetti diversi da quelli sopra indicati, e precisamente nei confronti di persone non soggetti passivi stabilite, domiciliate o abitualmente residenti nella UE, restava disciplinato dalla regola generale, consistente nella residenza del prestatore del servizio. Pertanto, se il destinatario, consumatore finale, era

residente in un altro Stato membro, e la prestazione veniva resa da un soggetto diverso da quello di cui alla lettera f) (cioè, da un soggetto UE), rilevava la sede del fornitore;

c) il luogo delle prestazioni rese da un soggetto passivo *extra*-UE, coincideva con il luogo in cui «*la persona che non è soggetto passivo è stabilita, domiciliata o abitualmente residente*».

In tale ultimo caso, trovava applicazione (facoltativa) un regime particolare che prevedeva che il soggetto passivo non stabilito dichiarasse, avvalendosi di mezzi elettronici, allo Stato membro di identificazione – inteso come Stato membro che il soggetto passivo sceglieva di contattare per notificare all'avvio della sua attività come soggetto passivo all'interno del territorio dell'Unione – l'inizio o la cessazione della sua attività in qualità di soggetto passivo, nonché eventuali cambiamenti a seguito dei quali fossero venute meno le condizioni per l'applicazione del regime particolare. A tale dichiarazione seguiva l'attribuzione, sempre mediante mezzi elettronici, di un numero di identificazione.

Il soggetto identificato era poi tenuto ad una serie di adempimenti, in particolare, alla dichiarazione trimestrale (dovuta anche in mancanza di operazioni), alla dichiarazione annuale, al pagamento dell'imposta in un'unica soluzione al momento della presentazione della dichiarazione, alla conservazione per un periodo di dieci anni della documentazione delle transazioni effettuate, nonché alla relativa esibizione, in forma elettronica, all'amministrazione dello Stato di consumo.

In conclusione, dunque, il soggetto *extra*-UE poteva intrattenere i rapporti con l'amministrazione finanziaria di un solo Stato membro, a sua discrezionalità, ad eccezione della fase relativa all'accertamento, in cui si prevedeva la possibilità di richiesta di documenti anche da parte dello Stato di residenza del consumatore finale.

Ebbene, questo sistema, denominato «*VOES – VAT on e-services*», è stato superato dal nuovo sistema MOSS (comprensivo anche dei soggetti *UE* e nel quale i soggetti *extraUE* già iscritti al VOES sono automaticamente "migrati"), resosi necessario per attuare sotto un profilo tecnico i nuovi criteri di territorialità risultanti dalla Direttiva 2008/8/UE entrata in vigore il 1° gennaio 2015.

In effetti, nonostante la Direttiva 2002/38/UE permanevano elementi distorsivi. Tra questi, la tassazione nello Stato di origine, che trovava applicazione nei rapporti con i consumatori finali nel caso in cui le prestazioni fossero rese da soggetti UE, diversamente da quanto accadeva nell'ipotesi in cui le medesime prestazioni fossero rese da soggetti *extra*-UE, dove trovavano applicazione le aliquote dello Stato dei destinatari del servizio.

Poiché, dunque, le prestazioni rese nei confronti di un consumatore finale scontavano alternativamente l'aliquota IVA dello Stato del prestatore ovvero del consumatore a seconda che il fornitore fosse, rispettivamente, un soggetto UE oppure un soggetto *extra*-UE, ne derivava che un soggetto *extra*-UE poteva avere interesse a non applicare il regime speciale e a diventare un vero e proprio "soggetto passivo" (esercitandovi un'attività economica) di uno Stato membro con una bassa aliquota ordinaria IVA.

Con effetto dal 1° gennaio 2015, pur restando fermo il principio generale della territorialità riferita al luogo di residenza del prestatore, per talune attività – tra cui appunto le transazioni mediante mezzi elettronici – il luogo di tassazione viene a coincidere con il Paese del consumatore. Si è pertanto deciso di estendere ai prestatori UE il regime della territorialità già previsto per i prestatori *extra*-UE, mediante l'istituzione di un sistema informatico sostanzialmente analogo a quello vigente per i primi, che consenta di intrattenere rapporti con un solo Stato, di applicare l'aliquota dello Stato del consumatore – attualmente variabile dal 17% del Lussemburgo al 27% dell'Ungheria – e di distribuire successivamente il gettito tra gli Stati in cui è avvenuto il consumo.

Si evita, in tal modo, che i soggetti passivi UE (ma anche quelli *extra*-UE, stabilendosi all'interno dell'UE medesima), possano avvantaggiarsi dei differenziali di aliquote previste negli Stati membri localizzandosi là dove l'aliquota IVA è inferiore.

In attuazione della Direttiva n. 2008/8/CE, dal 1° gennaio 2015 i servizi di *e-commerce* "diretto" svolti nei confronti dei soggetti nazionali e dell'UE – per i quali si applicava sino al 31 dicembre 2014 la regola generale B2C con tassazione nel Paese in cui il fornitore era identificato ai fini del

tributo – si considerano dunque effettuati, ove erogati a privati consumatori finali, nel luogo in cui è stabilito il fruitore del servizio.

Sotto il profilo operativo, per evitare che i vari fornitori (UE e *extra*-UE) debbano identificarsi o nominare un rappresentante fiscale in tutti i Paesi UE in cui sono stabiliti i propri clienti, l'IVA potrà essere assolta nello Stato in cui il prestatore è stabilito attraverso il cd. "Portale MOSS" (*Mini One Stop Shop*), che consentirà di inviare automaticamente le dichiarazioni IVA trimestrali ed i versamenti ai rispettivi Stati membri di consumo.

Per i soggetti *extra*-UE, permane la possibilità, già prevista dal precedente sistema – il c.d. «*VOES – VAT On E-Services*», ormai superato con automatica "migrazione" nel sistema MOSS – di scegliere in quale Stato UE identificarsi, sempreché:

- i soggetti *extra*-UE non dispongano nell'UE di una stabile organizzazione, potendo in tal caso il soggetto *extra*-UE solo aderire al MOSS secondo il regime proprio dei soggetti UE (identificandosi nello Stato in cui è ubicata la stabile organizzazione);
- i soggetti *extra*-UE non siano dotati di un numero identificativo ai fini IVA, nel qual caso sarà loro precluso l'accesso al regime MOSS.

I rapporti saranno pertanto intrattenuti esclusivamente con lo Stato di identificazione, compreso il pagamento del tributo. In particolare, nella dichiarazione periodica dovrà essere indicato l'imponibile e la relativa imposta suddivisi tra i vari Stati di consumo, che lo Stato di identificazione provvederà poi a ripartire tra ciascuno di essi.

La vera novità si rinviene tuttavia per i soggetti UE, che possono gestire i servizi TTE da un unico Stato di identificazione, che coincide con quello della loro sede, sia pure con alcune differenze di disciplina rispetto al regime *extra*-UE.

In ambedue i casi, non è consentita la detrazione dell'imposta a credito, sicché le dichiarazioni periodiche si limiteranno ad esporre l'IVA sulle vendite. È pertanto stato previsto un accesso agevolato al rimborso sia per i soggetti *extra*-UE, che per quelli UE.

Il recepimento di tale normativa – che ha comportato modifiche sia alle regole della territorialità, sia ai regimi speciali – è avvenuto in Italia con

il d.lgs. n. 42/2015, che ha peraltro cercato di procedere alla massima semplificazione degli adempimenti.

Rilevante, infine, è la circostanza che il legislatore italiano non abbia inteso avvalersi della facoltà, concessa agli Stati dall'art. 59-*bis* della direttiva n. 2006/112/CE, di considerare territorialmente rilevanti (in Italia) le prestazioni di servizi rese mediante mezzi elettronici a privati consumatori residenti al di fuori dell'UE, ove tali servizi siano utilizzati in Italia, superando così le difficoltà interpretative ed applicative proprie del concetto di "utilizzazione" del servizio. Altrettanto non è tuttavia accaduto per le prestazioni di telecomunicazioni e di teleradiodiffusione, per le quali il legislatore ha inteso avvalersi dell'ulteriore criterio del luogo di utilizzazione.

6. Problematiche attuali e prospettive future

Venendo adesso alle conclusioni, va detto che, nonostante i grandi passi compiuti per perseguire la neutralità IVA nell'economia digitale, restano taluni problemi irrisolti.

Un primo problema riguarda la misura delle aliquote, che restano, a prescindere dalla natura e dallo scopo delle operazioni, quelle "ordinarie", in virtù dell'espressa esclusione contenuta nell'art. 98, par. 2, direttiva n. 2006/112/CE per i servizi forniti per via elettronica, come recentemente affermato dalla Corte di giustizia nelle sentenze del 5 marzo 2015 (C-479/13 e C-502/13).

Per la verità, sembravano sussistere argomenti per pervenire ad una diversa soluzione, atteso che prese di posizione a favore dell'equiparazione dei regimi IVA per i diversi formati dei libri, digitali e cartacei, si erano manifestate sia da parte della Commissione Europea (Comunicazione n. 851 del 6 dicembre 2011), sia da parte della Corte di giustizia UE (Corte di giustizia UE, 11 settembre 2014, C-219/13), le quali avevano evidenziato la necessità di garantire neutralità anche rispetto alle "forme" in cui un determinato prodotto può essere, alternativamente, fruito. In particolare, la Corte di giustizia si era trovata a pronunziarsi sull'applicazione di un'aliquota IVA diversa per libri stampati e quelli registrati su altri supporti

fisici, quali CD, CD-ROM o chiavette USB, chiarendo, in tale circostanza, che ciò che rileva, ai fini dell'applicabilità delle (medesime) aliquote ridotte di cui all'art. 98 della Direttiva n. 2006/112/UE, è che i beni siano "simili" e, in quanto tali, in concorrenza fra loro. Inoltre, l'effetto distorsivo della concorrenza, che sembrava essere il reale fondamento delle procedure di infrazione aperte dalla Commissione nei confronti di Lussemburgo e Francia, determinato dalla maggior convenienza ad acquistare *e-book* da operatori stabiliti in detti due Stati per effetto dell'aliquota ridotta, era ormai venuto meno a seguito dell'entrata in vigore, a decorrere dal 1° gennaio 2015, del principio di destinazione.

Nonostante ciò, la valorizzazione, da parte della Corte di giustizia, nelle sentenze del 15 marzo 2015, sia del divieto contenuto nell'art. 98, par. 2, sia dell'impossibilità di interpretazione estensiva delle aliquote ridotte per effetto del principio di neutralità, preclude allo stato la possibilità di applicare aliquote ridotte, ponendo una seria ipoteca sulla scelta del legislatore italiano, fatta con la Legge di stabilità 2015, di estendere l'aliquota del 4% alle pubblicazioni individuate con il codice ISBN e diffuse attraverso qualsiasi supporto fisico oppure tramite mezzi di comunicazione elettronica.

È evidente che il mancato accesso alle aliquote ridotte si risolve in una discriminazione a seconda che un medesimo "prodotto" venga qualificato come "cessione di beni" oppure come "prestazione di servizi" per effetto della sua incorporazione o meno in un supporto magnetico (fermo restando il problema relativo allo svolgimento o meno del servizio in forma "automatizzata"), con le distorsioni che conseguono ai sensibili differenziali di aliquote esistenti. È per questo motivo che la Commissione, nel suo «*Action Plan*» del 7 aprile 2016, ha indicato la riduzione in via normativa delle aliquote sugli *e-book* come una delle priorità in materia di IVA.

Un secondo problema riguarda l'estensione della disciplina sin qui esaminata alle forniture *Internet* di beni non digitalizzabili, ad oggi penalizzate dalla necessità da parte del fornitore UE di intrattenere rapporti con tutte le amministrazioni finanziarie degli Stati in cui i consumi superino una determinata soglia ("*threshold*"), con preclusione, peraltro, dell'accesso al regime speciale per le prestazioni *Internet* di beni digitalizzabili e/o servizi

eventualmente rese nel contempo dal fornitore medesimo a consumatori finali. Non è un caso, del resto, che già nell'ambito della Proposta di direttiva sul commercio elettronico, la Commissione avesse avvertito la criticità di tale discriminazione sul piano procedimentale, ripromettendosi di affrontare tale argomento in un momento successivo, e che il tema venga nuovamente evidenziato nei documenti delle istituzioni UE, da ultimo nella Comunicazione della Commissione del 6 maggio 2015 COM(2015) 192 *final* «*A Digital Single Market Strategy for Europe*» e nell'«*Action Plan*» del 7 aprile 2016. Anzi, la stessa "franchigia" costituirebbe, ad avviso del Gruppo degli esperti sulla tassazione dell'economia digitale, un fattore distorsivo da rimuovere.

A ciò si aggiunge – come sottolineato sempre dal medesimo Gruppo – l'esenzione da IVA attualmente prevista per le importazioni di modesto ammontare (da € 10 a € 22), che attribuisce ai fornitori *extra*-UE un vantaggio competitivo sui fornitori UE, tenuto conto che le consegne che ne hanno beneficiato sono passate, dal 1999 al 2013, da 30 mln a 115 mln di unità[29]. Ciò che è foriero di pregiudizi non solo sotto il profilo concorrenziale, ma anche per il gettito degli Stati membri.

I problemi appena evidenziati potrebbero dunque essere superati estendendo il meccanismo MOSS al commercio elettronico "indiretto", rimuovendo la franchigia per le vendite a distanza, procedendo alla generalizzata applicazione del principio della tassazione dello Stato di consumo ed eliminando, infine, l'esenzione IVA prevista per le importazioni di modesto ammontare. In quest'ultimo caso, poiché esiste anche una franchigia per i dazi doganali, fissata a € 150, potrebbe essere valutata la fissazione di una siffatta soglia anche ai fini MOSS, sì che quest'ultimo possa funzionare anche quale percorso "veloce" ai fini dell'esenzione doganale (ferma restando l'imponibilità IVA conseguente all'eliminazione della relativa esenzione).

[29] Commission Staff Working Document, *A Digital Single Market Strategy for Europe – Analysis and Evidence*, documento di accompagnamento alla Comunicazione COM (2015) 192 final, 32. Nello stesso senso si esprime l'*Action Plan* del 7 aprile 2016, nonché l'*Action 1* del BEPS.

Si attende, dunque, l'inizio una nuova fase dell'IVA, che dovrà vedere, in prospettiva, il passaggio dal MOSS all'OSS.

Va precisato, tuttavia, che l'applicazione del MOSS anche alle PMI – e, in prospettiva, dell'OSS, includendovi le vendite a distanza di beni non digitalizzabili – non ha ricevuto affatto una valutazione positiva unanime, sottolineandosi anzi sia l'incremento dei costi di gestione, sia l'effetto deterrente sullo sviluppo delle loro attività internazionali, con il caso estremo di quelle imprese che, in virtù di scelte degli ordinamenti di appartenenza, godevano in precedenza addirittura dell'esclusione dalla partita IVA e che sono state improvvisamente costrette a dotarsene[30]. Vi è, dunque, chi ritiene che non solo debba mantenersi la "franchigia" per le vendite a distanza, ma che una "franchigia" debba essere prevista per tutti i servizi TTE oggetto del sistema MOSS. Del resto, come si è premesso, il raggiungimento del principio di "neutralità" non può ignorare altri principi, pure rilevanti per un'imposta sul consumo, come l'efficienza, che impone di ridurre al minimo indispensabile gli oneri di *compliance*, nonché la certezza e semplicità, che richiedono un *set* di regole di facile comprensibilità ed applicazione.

La seconda questione riguarda, infine, l'applicazione del principio di "destinazione" a livello globale, per la quale il Gruppo degli esperti ha formulato l'ipotesi della stipula di un accordo tra UE e singoli Stati Terzi, oppure quella dell'implementazione delle convenzioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio attraverso la previsione di clausole *ad hoc* per le imposte sul consumo.

Si tratta, certamente, di un percorso difficile, ma la sostanziale convergenza di tutti gli Stati sul principio di "destinazione" quale *standard* per l'imposizione sul consumo dell'economia digitale, consente di nutrire più di qualche legittima speranza di un esito positivo.

[30] Sul punto, si vedano le considerazioni di G. Liberatore, *Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quello che luccica*, in *Il Fisco*, 2015, 2723 ss.

La rivista "Diritto Mercato Tecnologia" offre aggiornamenti e riflessioni agli studiosi e agli operatori nel nuovo scenario socio-economico originato dal legame tra diritto, mercato e tecnologia, in prospettiva interdisciplinare e comparatistica. Approfondisce, con studi nei settori privatistici e comparatistici, tematiche afferenti, in particolare, alla proprietà intellettuale, al diritto antitrust e della concorrenza, alle pratiche commerciali e alla tutela dei consumatori, al biodiritto e alle biotecnologie, al diritto delle comunicazioni elettroniche, ai diritti della persona e alle responsabilità in rete.