

ANTONIO URICCHIO

EVOLUZIONE TECNOLOGICA E IMPOSIZIONE: LA COSIDDETTA « BIT TAX ». PROSPETTIVE DI RIFORMA DELLA FISCALITÀ DI INTERNET

SOMMARIO: 1. Delimitazione dell'indagine. — 2. Il dibattito sulla fiscalità della rete: la tassazione del commercio elettronico tra imposizione sul valore aggiunto e imposte sul reddito e l'impiego delle categorie tradizionali. — 3. Le nuove frontiere dell'imposizione della rete: la proposta di istituzione della bit tax. — 4. Prospettive di riforma della fiscalità di Internet: a) il tributo sulla registrazione dei domini; b) la tassa di concessione degli indirizzi IP; c) l'imposizione sulla pubblicità on line; d) la Hit tax (l'imposizione sugli accessi).

1. DELIMITAZIONE DELL'INDAGINE.

Il continuo e frenetico processo di evoluzione tecnologica e della scienza informatica comportano inevitabilmente profonde modificazioni nelle forme e nelle modalità di produzione e circolazione della ricchezza. In particolare, l'*information technology* ha dato un notevole impulso alla dematerializzazione della ricchezza, intesa nel senso di perdita della tangibilità della stessa¹. Come evidenziato dapprima dal « rapporto sulla tecnologia, la produttività e la creazione di lavoro » dell'Oecd e poi da quello « *building the european information society for us all* », predisposto da una commissione di esperti indipendenti della Commissione europea², di-

* Relazione, integrata con le note, presentata al convegno « La fiscalità nelle nuove politiche dell'intervento pubblico », Roma 23 e 24 giugno 2005.

¹ Si veda, al riguardo, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, pag. 286, la quale dopo aver precisato che l'uso della locuzione « ricchezza dematerializzata » ha una finalità descrittiva empirica e senza alcuna pretesa di categorizzazione osserva che la privazione della materialità non coincide, dunque, con l'immaterialità, nel senso giuridico del termine, ma con una più generica « intangibilità ». Su un piano più generale, si veda l'ampio saggio di M.

PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, dedicata ai riflessi fiscali dei processi di trasformazione della ricchezza e dell'affermazione delle c.d. *new properties*.

² Come evidenziato da Luc Soete and Karin Kamp, University of Maastricht, « *The "BIT TAX": the case for further research* » (nel traduzione italiana curata da Sergio Minni), nel rapporto presentato il 12 August 1996, « storicamente, i beni da noi consumati erano fisici, e perciò la produzione, la distribuzione e il consumo di questi beni risultava facilmente tassabile. Gli input necessari per la produzione potevano essere facilmente misurati, il valore

nanzi ad un'economia caratterizzata sempre più marcatamente dalla produzione, dalla distribuzione e dal consumo di beni intangibili e virtuali, oltre che dallo scambio e dalla circolazione di conoscenze e di informazioni, occorre chiedersi se sia il caso di immaginare nuove forme di prelievo³ ovvero limitarsi ad adeguare quelle esistenti⁴.

Tale interrogativo sembra porsi sia con riguardo al commercio elettronico, diretto o indiretto⁵, sia, più in generale, con riguardo

aggiunto generato dall'intero processo di produzione industriale e di distribuzione poteva essere facilmente determinato e il consumo finale facilmente localizzato. Oggi, man mano che le attività economiche divengono crescentemente concentrate in transazioni immateriali di informazione, una grande parte di queste concatenazioni di valore diventa invisibile, così invisibile che una sostanziale parte di esse evapora, incorporata in beni e servizi materiali, occultata in un accresciuto surplus non misurato».

³ Sul tema, cfr. ancora, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 287 la quale, nell'affrontare il problema di disegnare la fiscalità del mondo virtuale, segnala due diverse posizioni, definite «*revolutionary approach e status quo approach*». Secondo l'A., «l'approccio rivoluzionario si prefigge l'obiettivo di individuare nuove regole per un mondo nuovo, delineando un regime fiscale *ad hoc* per il ciberspazio. In specie, un regime che comprende soluzioni estreme: dalla non imposizione, alle forme impositive create *ex novo*». L'approccio tradizionale, invece, «mostra la propria intenzione di non considerare il ciberspazio un *world apart*, con regole a sé, ma una propaggine del mondo fisico, sulla quale le regole di quest'ultimo possono essere «calate» con qualche adattamento». Sottolinea anche le diverse prospettive da cui può essere vista la questione della fiscalità di Internet. E. MARELLO, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 595, per il quale «un approccio metodologico rassicurante, perché tendente a mantenere i caratteri della continuità, potrebbe consistere nel ritenere le nuove forme informatiche irrilevanti nella evoluzione del pensiero giuridico tributario. Questa via interpretativa è però smentita dall'evidenza dei fatti e dagli accessi dibattiti che accompagnano lo sviluppo della società informatica. Le reti informatiche... non forniscono solo la possibilità di manifestare il proprio consenso a distanza, non sono una forma più

evoluta di commercio per corrispondenza, costituiscono, invece, una realtà di dinamiche giuridiche nuove su cui è necessario confrontarsi alla ricerca di stabili razionalizzazioni».

⁴ Sulla questione, si veda anche V. FICARI, *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 870, per il quale «un'indagine sui profili fiscali del cosiddetto commercio elettronico e, più in generale, delle operazioni economiche che avvengono per il tramite e nel mondo del *web* richiede di verificare l'applicabilità delle regole e categorie giuridiche già note all'interprete e, in ipotesi, le possibili innovazioni normative qualora il dato normativo risultasse, in tal caso, incapiente. In altri termini l'alternativa, non necessariamente rigida alla luce dei diversi sistemi impositivi coinvolti, è tra diritto tributario e *new economy* e diritto tributario della *new economy*». Ritiene, invece, opportuno sgombrare il campo da quelle visioni che auspicano «una radicale sostituzione da parte di un nuovo sistema completamente de-territorializzato, a-statale, privo di intermediari fiscali e sostanzialmente caratterizzato da una pervasiva apolidia fiscale nella quale i contribuenti scomparirebbero dallo scenario della fiscalità attraverso i meandri della rete globale», C. GARBARINO, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, *Atti del Convegno «I settanta anni di Diritto e pratica tributaria»*, Padova, 2000, per il quale «la fiscalità di Internet non affronta problemi radicalmente nuovi, bensì vecchi problemi in un contesto radicalmente nuovo»... «quello costituito dalla rete di Internet e dalle interazioni che in essa avvengono».

⁵ A questo riguardo, essenziale appare la distinzione tra commercio elettronico diretto e commercio elettronico indiretto: il primo si verifica quando i beni o i servizi oggetto della transazione si smaterializzano per essere trasferiti o prestati direttamente attraverso la rete; il secondo, invece, si ha quando il contratto di cessione di beni

alle diverse attività svolte attraverso la rete o conseguenti all'utilizzo della rete; internet, infatti, più che costituire un mero strumento⁶ o un'organizzazione dello strumento⁷, si atteggia come luogo di interazione sociale e, quindi, come ambiente giuridico⁸ all'interno del quale si creano e si manifestano forme di ricchezza di diversa natura, sia riconducibili alle categorie tradizionali (red-

o di prestazioni di servizi avviene in via telematica mentre la consegna avviene fisicamente secondo i consueti strumenti. Su tale distinzione, si veda il documento della Commissione europea nella comunicazione n. 157/97, cit. nel quale si evidenzia che mentre il commercio elettronico indiretto dipende da una serie di fattori esterni (quali l'efficienza del sistema dei trasporti), il commercio elettronico diretto, che consente transazioni elettroniche da punto a punto senza soluzione di continuità oltre i confini geografici, è in grado di sfruttare tutte le potenzialità dei mercati globali. Nella prospettiva fiscale, appare chiaro che la vera novità dell'e-commerce sussiste quando la prestazione può essere resa direttamente tramite la rete o comunque non richiede ulteriori passaggi materiali o documentali. Fino a che la transazione riguarda, invece, un bene materiale, per il quale occorre effettuare una movimentazione fisica, la vendita attraverso reti telematiche non pone problemi molto diversi da quelli delle vendite a distanza, in cui le parti si mettono in contatto per telefono, fax o corrispondenza. Su tali problematiche, cfr., ampiamente, P. VALENTE-F.ROC-CATAGLIATA, *Aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Roma, 1999, pag. 18.

⁶ Così B. INZITARI, *Contratti su Internet: aspetti della dematerializzazione*, R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001, pag. 128, il quale conclude osservando che Internet è un mezzo di comunicazione come lo è stato il telefono.

⁷ In questo senso, P. ADONNINO, *Il commercio via Internet e la fiscalità: gli aspetti generali delle attività transazionali e nazionali*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 24, secondo cui Internet non è, di per sé, lo strumento, bensì credo possa essere definita la organizzazione dello strumento. Internet non è un ente, una associazione, una istituzione, bensì è una unione ad adesione libera di reti informatiche nelle quali ciascuna rete mantiene la propria identità architettuale, la propria identità funzionale, la propria identità ge-

stionale e, naturalmente, la relativa proprietà». Aderisce a tale impostazione anche V. MASTROIACOVO, *Il controllo, l'accertamento e la riscossione dei crediti tributari derivanti da transazioni telematiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 23, secondo cui «Internet è oggi la più grande rete di computer nel mondo composta da diversi livelli di interconnessioni di dispositivi elettronici all'interno dei quali sono veicolati una serie di dati e di comunicazioni, che giuridicamente rilevano quali cessioni di beni e prestazioni di servizi».

⁸ Respinge la configurazione di Internet come strumento U. GALIMBERTI, *Psiche e teche - L'uomo nell'età della tecnica*, Milano, 2000, per il quale la rete è «un mondo, quindi, qualcosa di radicalmente diverso da un mezzo perché a differenza del mezzo che ciascuno può impiegare per i fini che sceglie, un mondo non si dà altra libertà se non quella di prendervi parte o starsene in disparte. Nello stesso senso, sia pure da un prospettiva giuridica, N. IRTI, *Norma e luoghi. Problemi di geo diritto*, Bari, 2002, pag. 66 il quale evidenzia che il computer «non è un mezzo per stare nel mondo» in quanto «il mezzo ha creato il proprio mondo, nel quale si può entrare o non entrare». Da tali premessa l'Autore trae diverse conseguente «gli scambi si disgiungono dall'accordo, offerta e scelta convergono sulle cose (le quali, dimessa ogni tangibile fisicità ci appaiono in semplici figure). La perdita dei luoghi non consente l'immediata individuazione del diritto applicabile. Il dove giuridico attende nuovi criteri. Lo spazio telematico, sciolto da agganci terrestri, si apre a tutte le soluzioni dell'artificialità». Condivide tale impostazione anche V. DE ROSA, *La formazione di regole giuridiche per il «cyberspazio»*, in questa *Rivista*, 2003, pag. 361, secondo cui le reti telematiche hanno creato un ambito spaziale o cyberspazio, «fatto di regole innanzitutto tecniche che creano da sé il proprio spazio — e che dunque creano un sistema di regole in forma spaziale — alle quali si accompagnano anche norme di azione e di relazione, per così dire autopoietiche, generatesi cioè all'interno del sistema».

diti, consumi, ecc.) sia del tutto nuove. Non può sfuggire, infatti, che, attraverso la rete, operatori economici esercitano attività, presentano prodotti, servizi o aziende, pongono in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi, conseguono redditi; allo stesso tempo, va avvertito che Internet, nel consentire una più agevole acquisizione e circolazione di informazioni, esperienze e conoscenze tra i diversi soggetti utilizzatori (imprenditori, privati, pubbliche amministrazioni) e nel favorire il dialogo e la comunicazione tra loro (si pensi al chattaggio, alle *e mail*), consente a ciascuno di essi di trarre vantaggi e utilità, valutabili anche sul piano economico o quanto meno di conseguire risparmi di spesa⁹. In altri termini, l'accesso e la navigazione sulla rete e, con esse, la capacità di archiviare, elaborare e trasmettere informazioni, esperienze e conoscenze, anche in modo interattivo, oltre che, ovviamente, di cedere beni e prestare servizi, appaiono situazioni idonee a dare origine a manifestazioni autonome di capacità contributiva suscettibili di essere sottoposte a tributi di diversa natura, già esistenti o di nuova istituzione¹⁰. A ciò va aggiunto che le esigenze di controllo e di tutela degli operatori della rete e dell'attività svolta possono indurre i diversi Stati a regolamentare la materia¹¹, offrendo

⁹ Basti pensare, ad esempio, agli imprenditori che, presentando i propri prodotti sulla rete, possono raggiungere un più elevato numero di consumatori, conseguendo, da un lato, maggiori ricavi e, dall'altro, risparmiando sui costi di pubblicità, sulle spese di esposizione della merce in luoghi fisici, sul costo del personale dipendente (commessi e altri addetti alle vendite) o di quello parasubordinato (agenti di commercio, promotori, ecc.). Sotto un diverso profilo, si può pensare ai vantaggi, anche in termini di riduzione dei costi (ad esempio di spostamento, di spese postali, di ricerca, ecc.), che un privato può trarre dall'acquisizione di informazioni o dal risparmio di spesa di cui può beneficiare confrontando sul mercato globale beni e servizi di diversi operatori ed acquistando merce a condizioni più convenienti..

¹⁰ Ammette apertamente la possibile istituzione di nuovi tributi a seguito dello sviluppo e della diffusione di Internet, G. TREMONTI, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 1998, pag. 79. Così anche P. ADONNINO, *Il commercio via Internet e la fiscalità*, cit., pag. 30 per il quale «in considerazione della rapida evoluzione della tecnologia si auspica anche che si sia capaci di individuare un sistema di prelievo tributario suscettibile di adattamenti rapidi, evidenziante semplicità e chiarezza». Di diverso avviso è,

invece, B. WESTBERG, *Tassazione del reddito derivante dal commercio elettronico internazionale*, in *La fiscalità del comm. elettr.*, cit., pag. 100, per il quale «malgrado una serie di proposte tendenti a ipotizzare l'istituzione di nuove imposte o l'elaborazione di nuovi sistemi fiscali per il commercio elettronico, si manifesta una chiara tendenza, fra le autorità fiscali e i ministri responsabili delle entrate nazionali, a preferire l'applicazione di principi di tassazione internazionale già esistenti».

¹¹ È utile ricordare che, nella prima fase di utilizzo e di diffusione, Internet si caratterizza per l'assenza di norme eteroimposte e per l'adozione di un codice di autodisciplina (c.d. *netiquette*) il quale raccoglie nella maggior parte consuetudini adottate dagli utenti. Si veda, al riguardo, A. CONTALDO-F. DAINOTTI, *Diritto e tecnologie delle reti di informazione*, Napoli, 2005, pag. 303, secondo cui la caratteristica più importante «è che essa è in un certo senso governata da un sistema di norme che non fa riferimento ad alcun sistema giuridico riconosciuto come tale dalle convenzioni internazionali; vale a dire che non esistono norme che regolino Internet al di sopra delle sue interne. È vero che in ogni Paese in cui operano soggetti collegati alla rete esistono leggi che i soggetti stessi devono rispettare, ma nella maggior parte dei casi si tratta di norme

nuovi servizi (si vedano più avanti quelli di registrazione dei domini e di concessione degli indirizzi IP) a fronte dei quali possono essere applicate tasse o prestazioni imposte di carattere paracommutativo¹² destinate a finanziare, in tutto o in parte, il costo di detti servizi. Obiettivo della presente indagine è quello di tentare di immaginare i nuovi scenari della fiscalità della rete, nella consapevolezza dell'insufficienza e dell'inidoneità delle categorie tradizionali e dell'esigenza di dettare specifiche regole di carattere fiscale che tengano conto delle peculiarità del fenomeno di Internet. Appare evidente che qualsivoglia nuova forma di imposizione applicata con riguardo alla rete presuppone scelte di carattere condiviso nella comunità internazionale ed europea¹³, sia per il carattere globale di Internet, sia per impedire l'utilizzo di tecniche elusive o evasive e contrastare eventuali doppie o plurime imposizioni¹⁴. L'adozione di modelli condivisi di tributi in ambito internazionale e comunitario consentirebbe, peraltro, la definizione di criteri di collegamento uniformi e di delimitazione della sovranità impositiva dei diversi Stati anche su base convenzionale. Non va, tuttavia, trascurato che, nel caso di adozione di nuovi strumenti impositivi, le fattispecie colpite sarebbero facilmente accertabili per le potenzialità di percezione e, quindi, di controllo che gli stessi strumenti informatici offrono¹⁵.

generali non dettate in funzione della attività di Internet». Cfr., ancora, U. DRAETTA, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Milano, 2001, pag. 101, secondo cui le regole di *netiquette* « sono assurte al rango di usi internazionali, nel quadro della forte tendenza alla autoregolamentazione che caratterizza gli operatori del commercio elettronico ».

¹² Con riguardo alla categoria dei tributi paracommutativi, cfr., per tutti, L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

¹³ Tale esigenza è stata avvertita chiaramente dalla Commissione europea nella comunicazione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale intitolata *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico* (in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, pag. 280). Si veda, al riguardo, anche S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente*, cit., pag. 278, secondo cui « la soluzione condivisa e partecipata da tutti gli Stati viene cercata direttamente in ambito internazionale, affinché l'omogeneità e la congruenza tra la natura del problema e quella della relativa soluzione garantisca l'efficienza della seconda. Questo dialogo

globale si prefigge l'obiettivo di individuare principi che tutelino la sovranità fiscale degli Stati ed assicurino la corretta ripartizione tra essi del gettito derivante dal commercio elettronico, evitando i rischi della doppia imposizione ».

¹⁴ In questo senso, P. ADONNINO, *Il commercio via Internet e la fiscalità*, cit., pag. 30 il quale segnala il rischio di sviluppo tra i diversi Paesi di una nuova competizione fiscale « sicuramente dannosa, che potrebbe offrire ai contribuenti nuove opportunità di evasione ed elusione ».

¹⁵ Al riguardo, va ricordato che Guardia di finanza e altri organi di polizia sono già impegnati nel controllo della rete, sia per motivi di sicurezza (si pensi alla lotta al terrorismo internazionale o alla pirateria informatica) che di ordine pubblico (lotta alla pedofilia on line, alle truffe informatiche, ecc.). L'affidamento ai nuclei impegnati in tali attività (ad esempio a quelli della Guardia di Finanza) di poteri di controllo e di accertamento di eventuali tributi da applicare alle diverse fattispecie poste in essere attraverso la rete non darebbe luogo a particolari problemi di ordine operativo e tecnico, né ad ulteriori costi.

2. IL DIBATTITO SULLA FISCALITÀ DELLA RETE: LA RIDUZIONE DELLA QUESTIONE ALLA TASSAZIONE DEL COMMERCIO ELETTRONICO TRA IMPOSIZIONE SUL VALORE AGGIUNTO E IMPOSTE SUL REDDITO E L'IMPIEGO DELLE CATEGORIE TRADIZIONALI.

In un primo approccio alla materia, Internet è stato considerato solo come strumento o come mera tecnica attraverso cui più elaboratori in collegamento tra loro trasmettono e ricevono impulsi elettronici; come già avvertito, da tale premessa è stata tratta la conseguenza che esso si colloca al di fuori del dominio del diritto e che comunque non necessita di apposite regole¹⁶. Logico corollario di tale impostazione è stata la percezione della rete come un fenomeno virtuale del tutto inidoneo ad essere sottoposto a una propria disciplina¹⁷, non comportando alcun movimento fisico di merci, di veicoli o di altri beni materiali, riducendosi soltanto a una serie di impulsi elettronici. La virtualità della rete telematica ha indotto, peraltro, a considerare il c.d. cyberspazio, inteso come ambiente interattivo virtuale sviluppato dai computers¹⁸, come un non luogo in quanto non radicato territorialmente¹⁹.

Nella prospettiva fiscale, breve è stato il passo nella direzione della configurazione di Internet come una *no tax land*, insuscettibile di essere assoggettata a disposizioni di ordine tributario *ad hoc* o a nuovi tributi²⁰. Ne è scaturita, quindi, una sorta di moratoria fiscale, giustificata, oltre che dalla virtualità del fenomeno, anche dall'esigenza di non ostacolare, attraverso limitazioni di or-

¹⁶ Per una rassegna delle diverse interpretazioni proposte al riguardo, cfr. P. COSTANZO, *Aspetti evolutivi del regime giuridico di Internet*, in *Inf. e dir.*, 1997, pag. 25. Id., voce *Internet (diritto pubblico)*, in *Digesto (disc. pubb.)*, Agg., vol. I, Torino, 2000, pag. 347.

¹⁷ Cfr. T. BALLARINO, *Internet nel mondo della legge*, Padova, 1998, pag. 37, il quale, dopo aver definito Internet come uno « spazio senza sovranità », osserva che sulla rete si « afferma dovunque il principio di libertà » il quale ispira la soluzione di « ogni conflitto internormativo ». Valorizza il principio di libertà, collegandolo alla libertà di pensiero e di informazione V. FROSINI, *L'orizzonte giuridico di Internet*, in questa *Rivista* 2000, pag. 271. Ricorda, invece, G. ROSSI, *Il cyberlaw tra metafore e regole*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, I, pag. 751, che « respinte le prospettazioni anarcoidi che descrivono Internet come un far west telematico o spazio senza regole », si è fatta strada l'idea che « la sua natura necessariamente transnazionale e la sua struttura "acentrica e

acefala" non impongano affatto di collocare Internet al di fuori del dominio del diritto ».

¹⁸ Così W. GIBSON, *Neuromancer*, New York, 1984.

¹⁹ Così N. IRTI, *Norma e luoghi. Problemi di geo diritto*, cit., pag. 65, per il quale lo spazio telematico « è un non luogo, poiché i « luoghi appartengono a terra mare aria ». Diversamente, P. CERINA, *Il problema della legge applicabile*, in E. TOSI (a cura di), *I problemi giuridici di Internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Milano, 2003, pag. 739, per il quale, nonostante lo spazio telematico sia considerato privo di agganci terrestri, « nessuno vive nel cyberspazio: le persone che si muovono nello spazio virtuale esistono anche fuori, nel mondo reale fisico » e gli Stati scelgono « luoghi artificiali per fissarli in una data posizione terrestre ».

²⁰ Così J.S. GILMORE III, *No internet tax. A proposal submitted to the policies & options Paper of the advisory commission on electronic commerce*, in <http://www.ecommercecommission.org>.

dine giuridico, imposizioni di natura tributaria e adempimenti di carattere formale, lo sviluppo della rete²¹. In diversi contesti e occasioni, autorità internazionali (Oecd²², Wto, Wco), istituzioni comunitarie e governi nazionali (*in primis*, quello statunitense), nell'affrontare le diverse problematiche di ordine tributario poste dalla rete, hanno raggiunto la conclusione che nessuna nuova imposta avrebbe dovuto essere introdotta in materia nell'intento di non scoraggiarne l'utilizzo. Più precisamente, con la comunicazione « un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico » (doc. n. 157 del 15 aprile 1997), la Commissione dell'Unione europea ha ritenuto opportuno non assoggettare le operazioni *on line* ad imposizioni supplementari ed aggiuntive rispetto a quelle attualmente esistenti²³. Nello stesso senso si è espressa ancora la Commissione con la 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'Oecd si è discostato dall'idea di istituire nuovi tributi, ritenendo opportuno estendere, ove possibile, le regole previste per le operazioni poste in essere attraverso gli strumenti tradizionali.

A non diverse conclusioni è giunto il dipartimento del Tesoro americano, nel documento *selected tax policy implications of global electronic commerce* (novembre del 1996) il quale ha ritenuto fondamentale non gravare di ulteriori imposte le attività economiche poste in essere attraverso la rete proprio per garantire la dif-

²¹ Cfr. B. WESTBERG, *Tassazione del reddito derivante dal commercio elettronico intern.*, cit. pag. 97, il quale sottolinea come sia condivisa « la necessità di incentivare lo sviluppo del commercio elettronico al fine di raggiungere crescita e sviluppo economico. Anche il contesto fiscale generale deve venire adattato in maniera corrispondente ».

²² Nel documento Oecd « *dismantling the barriers to global electronic commerce* » (pubblicato su *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, pag. 1), è stata proposta la creazione di una *tariff free zone* per i beni « intangibili » e per i servizi forniti elettronicamente al fine di favorire la loro libera circolazione e l'equiparazione al commercio per telefono o per posta delle operazioni aventi ad oggetto beni ordinati elettronicamente ma consegnati attraverso mezzi tradizionali. In dottrina, cfr. G. MAISTO, *Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico*, *ibidem*, pag. 47; si veda, inoltre, P. VALENTE, *Internet. Sfide e opportunità del commercio elettronico nelle iniziative della Commissione europea*, in *Fisco*, 1998, pag. 3139; *Id.*, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, pag. 383.

²³ In questo senso anche il Commissario Monti che, nel giugno del 1997, nel richiamare l'applicazione dell'Iva sulle transazioni in rete, dichiarò « che non vi è nessuna esigenza di introdurre nuove forme di tassazione... »; la pressione fiscale su questo nuovo tipo di commercio non deve essere superiore a quella del commercio tradizionale ». Così anche la dichiarazione di Bonn del 6 luglio 1997, con la quale i Ministri dei 29 paesi aderenti si impegnarono a non introdurre modificazioni nelle legislazioni degli Stati di appartenenza che potessero svantaggiare o avvantaggiare il commercio elettronico rispetto alle altre forme di commercio. Si veda, al riguardo, anche M. AUJEAN, *Il commercio elettronico internazionale e l'Iva*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 145, secondo cui la presa di posizione della Commissione in ordine al divieto di istituire nuove imposte costituisce un « atto di fede ». Per lo stesso Autore, « è una presa di posizione molto importante che significa nessuna imposta, nessuna *sales tax* specifica ma semplicemente l'adattamento del sistema vigente ».

fusione senza interferenze fiscali. Successivamente, nel 1998, sempre negli Stati Uniti, è stata adottata la legge, meglio nota come *Internet tax freedom act*, la quale sancisce espressamente la moratoria fiscale, prevedendo la libertà da imposte statali, federali o locali, sia pure per un periodo transitorio di tre anni (poi prorogato nel 2001, con la legge denominata *Internet tax non discrimination act*)²⁴. Rispetto alla scelta della moratoria fiscale, oltre alle finalità incentivanti richiamate, non sono apparse estranee l'asserito carattere «libertario della rete»²⁵ e il movimento di protesta del c.d. popolo della rete²⁶.

Superata la fase di iniziale diffidenza, le potenzialità della rete di implementazione di talune attività economiche e di scambio di beni e servizi sono state pienamente avvertite. Più che come mero strumento o come non luogo, Internet è apparso, quindi, come un mercato, sia pure con proprie caratteristiche e peculiarità spazio-temporali²⁷. Apprezze tali potenzialità, l'impiego di Internet nelle negoziazioni è divenuto sempre più diffuso e massiccio, sino al punto da richiedere proprie regole in ordine alla formazione del consenso, al perfezionamento del contratto (autenticazione, criptatura, firme digitali), ai sistemi di pagamento elettronici, alle responsabilità, alla protezione del consumatore²⁸. Ne è

²⁴ Come stabilito dalla sezione 1101 a), dell'*Internet tax freedom act*, cit., *No state or political subdivision thereof shall impose any of the following taxes during the period beginning on October 1, 1998, and ending 3 years after the date of the enactment of this Act: taxes on Internet access, unless such taxes were generally imposed and actually enforced prior to October 1, 1998 and multiple or discriminatory taxes on electronic commerce*. Su tale moratoria, cfr. M. AUJEAN, *Il commercio elettronico internazionale e l'Iva*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 145 per il quale essa «non aggiunge granché, considerato che alla fin fine essa non fa altro che bloccare ugualmente la crescita di nuove tasse locali sullo sviluppo di Internet all'interno degli Stati Uniti». Sempre con riguardo alla disciplina americana, osserva S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 288 che la libertà da imposte è «pro tempore e relativa, perché non riguarda le imposte esistenti alla data di entrata in vigore della legge. Si tratta anche di una libertà vigilata, perché la legge prevede l'istituzione, da parte del Congresso, di una Commissione consultiva incaricata di elaborare uno studio sulla fiscalità del commercio elettronico, formulando proposte neutrali sotto il profilo tecnologico ed applicabili a tutte le forme di remote commerce».

²⁵ Si veda al riguardo la cosiddetta «dichiarazione di indipendenza del cyberspazio», pronunciata solennemente nel 1996 da John Perry Barlow.

²⁶ Tra i diversi siti di protesta può essere ricordato quello intitolato *Opposite the euro bit tax* o la *hyperlink* ribattezzata *Internet tax horror stories*.

²⁷ In questo senso, R. CLARIZIA, *Il commercio via Internet: gli aspetti giuridici generali e le problematiche contrattuali*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 3, secondo cui «la peculiarità di Internet è quella di essere un "mercato" senza confini geografici né temporali, senza limiti di prodotti e di operatori, senza (apparentemente) vincoli legislativi e/o amministrativi; la peculiarità di Internet è di essere il "mercato" nel senso vero e proprio, inteso come opportunità di scambiare beni e servizi, di far circolare beni. È, dunque, un mercato davvero particolare, che sfugge a qualsiasi tradizionale catalogazione per dimensione territoriale e temporale, che consente di creare una propria dimensione in ragione del peculiare mezzo utilizzato, l'elaboratore elettronico».

²⁸ Tra i tanti interventi della dottrina sulle problematiche di ordine civile, si vedano V. FRANCESCHELLI (a cura di), *Il commercio elettronico*, Milano, 2001; M. ATELLI (a cura di), *La disciplina del commercio*

seguita una serie di interventi normativi, culminati con la direttiva comunitaria 8 giugno 2000, n. 31, avente ad oggetto gli « aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione »²⁹, attuata, in Italia, con il successivo decreto legislativo n. 70 del 9 aprile 2003³⁰.

L'attenzione riservata alle problematiche del commercio elettronico ha condizionato anche gli sviluppi della legislazione fiscale, sia comunitaria che interna, la quale, mentre da un lato ha confermato la scelta di non prevedere nuove imposte aggiuntive rispetto a quelle esistenti, dall'altro, ha dettato specifiche regole soprattutto con riguardo all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto soprattutto nei confronti delle transazioni *on line*. Nel vertice di Helsinki, tenuto alla fine del 1999, la Commissione ha approvato un vero e proprio programma di intervento normativo in materia, incentrato, soprattutto, sull'emanazione della direttiva riguardante l'assoggettamento ad Iva del commercio elettronico diretto come prestazioni di servizi. Nel dare attuazione a tale disegno, è stata, quindi, adottata la direttiva comunitaria 7 maggio 2002, n. 38 recepita, a livello interno, dalla legge c.d. comunitaria 3 febbraio 2003, n. 14 e dal relativo decreto legislativo attuativo 1 agosto 2003, n. 273, avente ad oggetto il regime Iva dei servizi di radiodiffusione e di televisione nonché di determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici³¹. Tali testi normativi, da un lato, hanno espressamente ricondotto tra le prestazioni di servizi le operazioni di commercio elettronico diretto, sia pure individuate in via esemplificativa³², e, dall'altro, hanno individuato il luogo di effettuazione delle operazioni, a seconda della qualità e della re-

elettronico e delle altre forme di contrattazione a distanza, Torino, 2001; L. NIVARRA-V. RICCIUTO, *Internet e il diritto dei privati*, Torino, 2002; S. SICA-P. STANZIONE, *Commercio elettronico e categorie civilistiche*, Milano, 2002; G. FINOCCHIARO, *I contratti informatici*, Padova, 1997; E. TOSI, voce *Contratto virtuale*, in *Digesto*, sez. civ. Agg. Vol. II, Torino, 2003, pag. 458, seg.

²⁹ Per un commento alle disposizioni della direttiva, cfr. A. ANTONUCCI (a cura di), *E. commerce*, Milano, 2001. Sui profili di ordine tributario, si consenta di rinviare a A. URICCHIO-M. GIORGI, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, pag. 264 e seg..

³⁰ Su quest'ultima disciplina, cfr. E. TOSI, *La conclusione dei contratti on line*, in *I problemi giuridici di Internet*, cit., pag. 101.

³¹ Cfr., tra gli altri, S. SAMMARTINO, *Commercio internazionale ed Iva: la qualificazione delle operazioni alla luce della normativa italiana*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 157; B. SANTACROCE, *Fiscalità diretta e indiretta nel commercio elettronico*, in E. TOSI (a cura di), *I problemi giuridici di Internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Milano, 2003, pag. 744.; G. SACERDOTI-G. MARINO (a cura di), *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Milano, 2001.

³² Osserva S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 312, secondo cui « l'esemplificazione fotografa il campionario dell'esistente, ma, per propria natura, presuppone uno spazio vuoto ed indefinito, occupato dall'imprevisto e da ciò che verrà. La rinuncia alla definizione *per genus et differentiam specificam* è un ulteriore indice di provvisorietà e di incompletezza conoscitiva ».

sidenza del committente³³. Va comunque avvertito che tale disciplina presenta carattere transitorio, dovendo trovare applicazione « per un periodo di tre anni a partire dal 1 luglio 2003 (cfr. artt. 1 e 4, direttiva 38/2002).

Anche nell'ambito dell'Oecd, sono state poste in discussione diverse questioni riguardanti la tassazione del commercio elettronico come quelle della localizzazione del reddito derivante dalle operazioni commerciali effettuate tramite la rete e della ridefinizione della nozione di stabile organizzazione nel *web market*³⁴ (conferenze di Turku, Ottawa e Parigi). Nel protocollo di intesa siglato nella conferenza di Ottawa, ripreso in quello di Parigi, sono stati fissati i principi a cui deve essere informata la tassazione dell'e-commerce tra i quali quelli di neutralità, intesa come parità di trattamento rispetto al commercio tradizionale, di certezza e semplicità nell'applicazione dei tributi, di efficienza nel senso di riduzione dei costi di adempimento del tributo per il contribuente e di accertamento per il fisco.

Dopo non poche esitazioni e ampie discussioni³⁵, l'Oecd ha anche provveduto a modificare il Commentario all'art. 5 del modello di convenzione contro le doppie imposizione, aggiungendo i paragrafi da 42.1 a 42.1³⁶; è stato così chiarito che la presenza di un

³³ Al riguardo, è utile ricordare che il luogo di effettuazione dell'operazione è individuato nel luogo di residenza del committente qualora questi non sia soggetto passivo d'imposta; per approfondimenti, cfr. V. FICARI, *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, cit., pag. 890; E. MARELLO, *Le categorie tradizionali*, cit., pag. 172 i quali, pur partendo da diverse premesse, criticano la scelta di configurare le operazioni di commercio elettronico diretto come prestazioni di servizi, apparendo più opportuno distinguere le diverse tipologie di transazioni telematiche a seconda delle situazioni giuridiche che conseguano in capo all'acquirente.

³⁴ Il documento *The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the Oecd model tax convention*, è pubblicato su *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, pag. 101. Con riferimento a tale documento e alla proposta presentata nell'ottobre 1999, si veda C. GALLI, *Brevi note in tema di commercio elettronico e stabile organizzazione*, *ibidem*, 2000, IV, pag. 113; C. GARBARINI, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, pag. 1205.

³⁵ Nel documento *Electronic commer-*

ce: a discussion paper on taxation issues, è stata denunciata l'inadeguatezza dello stesso concetto di stabile organizzazione in materia di commercio elettronico ed in particolare del riferimento alla collocazione di un server nello Stato.

³⁶ Sulla nozione di stabile organizzazione nel modello Oecd e nell'ambito della normativa convenzionale, cfr. F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di stabile organizzazione secondo il diritto interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, pag. 389; P. ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 105; G. FRANSONI, *La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza dell'« stabilità » dell'organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, pag. 363; G. TARDELLA, *Stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 371; E. CERIANI, *Stabile organizzazione e imposizione sul reddito*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 666; A. POZZO, *Requisiti necessari per la sussistenza della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *GT*, 1998, pag. 258; P. PURI, *La stabile organizzazione nell'Iva* in *Riv. dir. trib.*, 2000, pag. 239; P. PISTONE, *Centro di attività stabile e stabile organizzazione: L'iva richiede un'evoluzione per il XXI secolo?*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, III, pag. 31; M. GIORGI, *La stabile organizzazione nel*

sito web su un server o l'utilizzo dei servizi di un *Internet service provider* non costituiscono di per sé stabili organizzazioni del soggetto non residente³⁷.

Non potendo per i limiti della presente indagine, soffermarsi ulteriormente sulla fiscalità del commercio elettronico, si può comunque evidenziare che l'approccio sin qui seguito, pur avendo avuto il merito di avviare verso la soluzione non pochi problemi di carattere applicativo, non appare appagante. Esso, infatti, nel muoversi nel solco delle figure impositive tradizionali, sembra cogliere solo un aspetto della nuova dimensione dell'attività umana che si sviluppa attraverso la rete, quello delle transazioni *on line*, trascurando del tutto altre situazioni non meno importanti poste in essere per il tramite della rete (navigazione *on line*, chattaggio, giochi e scommesse *on line*, pubblicità, ecc.). Come già osservato, per effetto dei nuovi sistemi informatici vengono a stabilirsi trasmissioni di beni e servizi, di conoscenze e di esperienze, interazioni tra individui e imprese, forme di comunicazioni e di contatto sociale le quali hanno una sicura rilevanza sotto il profilo economico e, quindi, sembrano potere rilevare anche sotto il profilo impositivo.

Va, tuttavia, avvertito che, in una prima fase, si è ritenuto di non introdurre nuovi tributi con riguardo alle operazioni poste in essere attraverso la rete per non ostacolare la diffusione e lo sviluppo di Internet (in questo senso la comunicazione della Commissione dell'Unione europea « un'iniziativa economica in materia di commercio elettronico, citata, la dichiarazione di Bonn del 6 luglio 1997 sottoscritta dai Ministri di 29 paesi dell'Unione europea, e l'annuncio fatto da 132 membri del *World trade organization*, nel maggio 1998). Tale fase sembra essere ormai esaurita: non solo Internet presenta attualmente una larghissima diffusione ma al contrario sembra sempre più atteggiarsi come spazio limitato, in considerazione dell'enorme massa di informazioni collocate sulla rete, alcune delle quali anche poco utili o non gradite (cd. informazioni spazzatura), e del numero di interconnessioni, talora talmente elevato da dare luogo a fenomeni inimmaginabili di intasamento³⁸.

sistema dell'imposta sul valore aggiunto; profili interni e comunitari, in *Riv. dir. intern. trib.*, 1999; A. LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in V. UCKMAR, *Corso di diritto intern. trib.*, cit., pag. 267, secondo cui si può introdurre una « nozione di stabile organizzazione estranea alla tradizionale dicotomia tra installazione materiale e personale ed espressione di un legame con il territorio dello Stato più conforme alle caratteristiche dell'e-commerce ». Secondo l'Autore, si potrebbe immaginare « una stabile organizzazione cyberspaziale (o virtuale) per la Società dell'Informazione ».

³⁷ Su tali problematiche, cfr. G.C. CROXATTO, *Commercio elettronico internazionale ed imposte sul reddito: la localizzazione e la residenza alla luce dell'ordinamento italiano*, in R. RINALDI (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet*, cit., pag. 107, seg.

³⁸ Come evidenziato dalla relazione redatta da Luc Soete and Karin Kamp, University of Maastricht, « *The "BIT TAX": the case for further research* », citata, « la congestione è divenuta sempre più grave mano a mano che gli utenti accedono ad immagini a colori, files sonori, video — tutte applicazioni di grande ampiez-

Appare, quindi, evidente l'esigenza di porre termine alla « moratoria fiscale », voluta verso la metà degli anni '90, essendo venuto meno lo scopo che l'aveva ispirata (quello di favorire la diffusione di Internet) in considerazione dell'elevato numero di utenti e di accesso alla rete. Si può quindi ritenere giunto il momento di istituire ed applicare nuove forme di prelievo dirette a colpire le diverse forme di ricchezza che la rete è in grado di generare³⁹, dando un nuovo assetto alla fiscalità di Internet. D'altronde, anche le disposizioni sinora adottate a livello europeo, peraltro riferite all'applicazione dell'Iva nei confronti del commercio elettronico diretto, si segnalano per la loro provvisorietà e temporaneità e sembrano prefigurare un più deciso intervento riformatore.

3. LE NUOVE FRONTIERE DELL'IMPOSIZIONE DELLA RETE: LA PROPOSTA DI ISTITUZIONE DELLA BIT TAX.

L'esigenza di ripensare l'imposizione sulla rete è stata avvertita già nella metà degli anni '90; una parte della dottrina ha, infatti, avanzato l'idea di istituire una nuova forma di prelievo sulle trasmissioni digitali di informazioni proporzionale al numero di bits trasmessi e ricevuti, denominata « *bit tax* »⁴⁰. Proposta per la prima volta alle fine del 1994, da due studiosi nordamericani, Arthur Cordell e Thomas Ide⁴¹, la *bit tax* è stata oggetto di discus-

za di banda. La crescita del numero di utenti (nel 1995, Internet è raddoppiata, come ha fatto ogni anno dal 1988), aumenta i problemi di congestione. Sebbene miglioramenti tecnologici possano aiutare a dare una soluzione al problema, la congestione verrà aumentata anche dai nuovi utenti combinati con l'accresciuto uso di applicazioni multimediali « pesanti ». Per questa ragione, sia tra gli utenti che tra gli esperti di Internet c'è un accordo generale sul fatto che la congestione sarà un problema sempre più serio ».

³⁹ Pur esprimendo riserve circa l'introduzione di nuove imposte su Internet, ritiene opportuno ripensare la disciplina tributaria della fiscalità di Internet « optando per una formulazione normativa ampia e dinamica », S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 317-318 la quale osserva, conclusivamente, che « i sistemi fiscali da sempre adottano una specie di « strategia della rincorsa », cercando di inseguire le nuove forme di circolazione della ricchezza. Che la moratoria venga attuata o no, prima o poi la rincorsa scatterà. Ma, questa volta, velocità, internazionalizzazione e dematerializzazione, portate alle estreme conseguenze, rischia-

no di costituire un mix micidiale anche per i sistemi fiscali più evoluti ».

⁴⁰ Secondo la definizione contenuta nell'*Internet tax freedom act*, « *the terms bit tax means any tax on electronic commerce expressly imposed on or measured by the volume of digital information transmitted electronically, or the volume of digital information per unit of time transmitted electronically, but not include taxes imposed on the provision of telecommunication services* ».

⁴¹ Cfr. A. CORDELL-T. IDE, *The new wealth of nations*, Club of Rome report, novembre 1994; A. CORDELL, *The new taxes for a new economy*, in *Canada/information gouvernementale du Canada*, vol. n. 2, n. 4, per il quale « la nuova prosperità delle nazioni va cercata nei trilioni di bits di informazioni digitali pulsanti attraverso le reti globali. Essi sono la manifestazione fisica/elettronica delle molte transazioni, conversazioni, dei messaggi vocali e visuali e dei programmi che, presi nel loro complesso, registrano il processo della produzione, della distribuzione e del consumo nella nuova economia il valore che viene aggiunto deriva dall'interattività. È questo valore a fornire produttività ai networks ».

sioni nell'ambito dalla commissione di esperti indipendenti nominata dalla Commissione europea (Dg V), in occasione della redazione del rapporto « *building the european information society for us all* », riguardante gli aspetti sociali della società dell'informazione⁴². Nel mettere a fuoco i contenuti di tale progetto, il presidente della Commissione, il prof. Luc Soete, nella relazione elaborata con la collaborazione di Karin Kamp (*The « BIT TAX »: the case for further research*), ha ritenuto opportuno sostituire l'imposizione del valore aggiunto sui servizi legati alle tecnologie dell'informazione « con un sistema impositivo basato sulla trasmissione, ovvero un sistema nel quale l'imposta sia applicata proporzionalmente all'intensità della trasmissione delle informazioni o della comunicazione ». In questa prospettiva, il numero di *bits* o *bytes* è sembrato un'unità sufficientemente rappresentativa di tale intensità di trasmissione⁴³. Individuata nella trasmissione dei *bits* la fattispecie imponibile, la soggettività passiva è stata definita avendo riguardo al soggetto che, detenendo il computer, trasmette informazioni sulla rete ; per quanto attiene, invece, ai criteri di localizzazione della fattispecie, è stato suggerito il criterio della residenza del prestatore del servizio. Alcuni degli ideatori del tributo (in particolare Cordell e Soete) hanno anche immaginato l'ammontare dello stesso, pari a 0,000001 centesimi di dollaro/bit (un centesimo a megabit), stimando così anche il gettito che le diverse Amministrazioni statali avrebbero potuto conseguire⁴⁴.

Da quanto osservato emerge chiaramente che, ai fini della determinazione del *quantum debeatur*, assume rilevanza solo in base al numero dei *bits* trasmessi, determinato attraverso appositi misuratori, simili ai contatori elettrici, da installare presso ogni utente

⁴² Nelle proprie conclusioni, il rapporto citato, nell'esprimere una raccomandazione per la ricerca « dei modi appropriati per mezzo dei quali i benefici della società dell'informazione possano essere distribuiti più equamente tra coloro che ne beneficiano e coloro che ne vengono svantaggiati », invitava ad approfondire la proposta di istituire una bit tax ove idonea conseguire il perseguimento di tali obiettivi.

⁴³ I *bits* vengono considerati i « quanti » dell'informazione digitalizzata, nel senso che costituiscono la più piccola unità di archiviazione e trasmissione delle informazioni.

⁴⁴ Afferma L. Soete, nell'intervista a P. Di Nicola del mese di ottobre 1996, che applicando la bit tax nella misura di 1 centesimo di dollaro per ogni Megabit, un « Paese come il Belgio otterrebbe ogni anno circa 10 miliardi di dollari ». Secondo il decimo United Nation Human Develop-

ment report (cd. Rawoth report) « *a tax of one Us cent on every 100 lengthy emails (electronic messages) would generate well over 70 billion Us dollars a year* ». Per lo stesso rapporto, parte del gettito potrebbe essere devoluto agli Stati in via di sviluppo anche per consentire alla popolazione di tali Stati di disporre di computers e connettersi alla rete. Si veda anche il documento *E-taxation & tariffs guide* in www.caslon.com.au/ataxationguide2.htm, secondo cui le bit taxes « *would essentially involve a charge (by a national government or, in some of the more problematical proposals, by the United Nations through a new or existing body such as the ITU) on traffic over the internet. Internet service providers and telecom carriers would collect - 1) a flat user fee, or 2) a charge per 100 email messages, or 3) a charge by the quantity of information, or even; 4) a charge by the value of information sent/received.* »

della rete⁴⁵. Del tutto influente ai fini dell'ammontare del prelievo è l'effettivo valore dei flussi digitali trasmessi ovvero la natura, commerciale o privata, delle operazioni poste in essere attraverso la rete⁴⁶.

Invero, il tributo pensato, sebbene ispirato dal condivisibile intento di contrastare il cosiddetto inquinamento informatico⁴⁷ e più in generale da quello di avviare il dibattito e la ricerca circa le nuove forme di imposizione di *Internet*, presenta non poche debolezze e criticità. In primo luogo, esso appare ancora troppo rozzo nella sua struttura, attribuendo rilevanza solo alla quantità dei *bits* trasmessi senza tener conto della natura e del valore delle informazioni trasmesse o delle attività poste in essere per il tramite della rete⁴⁸, né tantomeno della qualità del soggetto che effettua la trasmissione (imprenditore commerciale, professionista, privato, ecc.). Va, peraltro, avvertito che il numero dei *bits* (e, quindi, l'ammontare della base imponibile) può dipendere, oltre che dalle stesse tecniche di trasmissione adoperate (le quali peraltro sono in continua evoluzione), anche dal tempo di connessione il quale potrebbe dilatarsi anche per problemi tecnici o di intasamento della rete, per vetustà del computer, per scarsa dimestichezza dell'operatore, ecc.

Da quanto osservato, il tributo in esame non sembra assumere una fattispecie imponibile idonea ad esprimere un'effettiva manifestazione di capacità contributiva, ponendosi in contrasto con il principio di cui all'art. 53 della Costituzione. Non sembra nemmeno che esso possa essere inquadrata tra le tasse o le prestazioni

⁴⁵ Come chiarito dal rapporto *The «BIT TAX»: the case for further research*, più volte citato, la proposta di una bit tax «implicherebbe l'adozione di dispositivi di misurazione dei bits tutti i dispositivi di comunicazione (simili ai contatori elettrici), permettendo così ai consumatori e agli utenti il monitoraggio dei bits trasmessi, sia via linea che satellite». Dal punto di vista tecnico, è stato proposto di utilizzare appositi router in grado di riconoscere il tipo di chiamata e smistare la trasmissione su una rete separata, collegata al fornitore di accesso a Internet.

⁴⁶ Osserva, in proposito, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 291 che la «bit tax ha un presupposto di tipo quantitativo, non qualitativo: conta il volume delle informazioni trasmesse, non il loro valore».

⁴⁷ In questo senso, anche S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 291, per la quale «l'imposta sul bit potrebbe ridurre un'esternalità negativa delle tecnologie di rete a costo marginale basso o nullo: la progressiva congestione e la crescente quantità di informazioni spaz-

zatura. Da questo punto di vista, la bit tax potrebbe essere considerata come un tributo con finalità di tutela dell'ambiente informatico, in quanto capace di contrastare un tipo di inquinamento proprio del ciberspazio: l'*information pollution*». Sostengono apertamente la natura di tributo ambientale della bit tax Soete e Kemp, nel rapporto *The «BIT TAX*, citato, i quali individuano nella riduzione della congestione e dell'informazione dell'informazione. Per tali Autori, «vi sono aspetti negativi associati al sovraffollamento e al tempo perso per identificare ed isolare informazioni importanti, che potremmo definire un problema di «inquinamento informativo. Una bit tax potrebbe aiutare, in qualche misura, a ridurre questo inquinamento».

⁴⁸ Affermano Soete e Kemp, nel rapporto *The «BIT TAX»: the case for further research*, cit. che «non ci sarebbe differenza tra l'accesso di un utente a un messaggio di posta elettronica proveniente da un amico o da una massiccia transazione finanziaria. L'ammontare pagato sarebbe basato solo sul numero dei bits trasmessi».

di carattere paracommutativo, non essendo dovuta in relazione ad un servizio pubblico riguardante direttamente il soggetto obbligato⁴⁹. Nonostante l'accostamento con il pedaggio autostradale⁵⁰, non può ritenersi che la trasmissione delle informazioni possa collegarsi ad un servizio pubblico, dipendendo da regole tecniche e da procedure informatiche che determinano la scomposizione del contenuto della comunicazione in pacchetti indipendenti e la loro ricomposizione in capo al destinatario o ai destinatari che decidono di connettersi alla rete.

Sotto un diverso profilo, non sembra nemmeno possa essere adottata la soluzione di prevedere la sostituzione dell'imposta sul valore aggiunto con la *bit tax*, sia perché quest'ultima avrebbe un diverso ambito di applicazione (la *bit tax* potrebbe trovare applicazione anche ove la trasmissione dei bits avvenga da parte di coloro che non rivestano la qualità di soggetto Iva ovvero anche ove non siano configurabili cessioni di beni e prestazioni di servizi), sia per effetto dei limiti rivenienti dalle disposizioni contenute nelle direttive comunitarie in materia⁵¹.

A ciò vanno aggiunte le difficoltà a dare attuazione concreta al tributo⁵², occorrendo per la sua determinazione un misuratore di *bits* da installare presso ogni *computers*⁵³. Ancora più delicata appare poi la fase accertativa la quale richiederebbe controlli in ogni luogo di esercizio di attività economiche o di abitazioni private presso cui può essere ospitato un *computer* al fine di verificare l'effettiva installazione e funzionamento degli apparecchi di misu-

⁴⁹ Per approfondimenti, si consenta il rinvio, senza pretesa di completezza, a A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 103; N. D'AMATI, voce *Imposta*, in *Digesto, disc. priv. sez. comm.*, vol. VI, Torino, 1991, pag. 256; Id., *Le istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2005, pag. 54; A. FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974; Id., *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte e tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, II, pag. 4; C. SACCHETTO, voce *Tassa*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992, pag. 3; A. VIOTTO, voce *Tributo*, in *Digesto IV*, in *Disc. priv. sez. comm.*, vol. XVI, Torino, 1999, pag. 239; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., pag. 75.

⁵⁰ Così SOETE e KEMP, *The bit tax*, cit., per i quali « illuminante è l'analoga tra le tasse sulle autostrade e quelle sulle autostrade dell'informazioni » su cui il « traffico digitale viene tassato per bit ».

⁵¹ In questo senso si è espressa la Commissione europea nel documento, già citato, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*.

⁵² Si veda al riguardo il documento, *Position paper on the bit tax* redatto dall'ICRT (*International communications round table*) a Bruxelles il 4 luglio 1997. Secondo tale documento, *the counting of bits is technically feasible. But the need for specialised software and additional hardware costs are needed to ensure a throughput which does not deteriorate despite the technical overhead caused by the counting mechanism*. Sottolinea le difficoltà tecniche di misurazione dei bits anche A.O. LUZ, *Tributacao sobre Bit*, in *www.mundojuridico.adv.br*. Nello stesso senso anche S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., pag. 292, per la quale « data la velocità di sviluppo delle tecnologie dell'informazione, l'identificazione di un componente come base imponibile rischia di creare problemi di volatilità del gettito, per la sopravvenuta irrilevanza di quel componente come misura di intensità di trasmissione ».

⁵³ Non può tacersi che il misuratore dei bits avrebbe anche un costo che dovrebbe gravare sul consumatore-utente.

razione. Ulteriori difficoltà potrebbero porsi in relazione all'identificazione del soggetto che abbia trasmesso i *bits* (soggetto passivo d'imposta), stante la tendenziale anonimità della rete.

Tirando le fila al discorso, non sembra che il tributo proposto appaia adeguato sia rispetto alle esigenze di tassazione delle diverse forme di ricchezza derivanti dalla società dell'informazione, né sia conforme ai principi di capacità contributiva e di beneficio, oltre che a quelli di minimizzazione dei costi connessi all'adempimento del tributo da parte del contribuente e all'accertamento da parte delle Amministrazioni finanziarie dei diversi Stati (c.d. *compliance costs*). Esso costituisce, tuttavia, un primo tentativo, sia pure poco riuscito, nella direzione di delineare un assetto più maturo e consapevole della fiscalità della rete.

4. PROSPETTIVE DI RIFORMA DELLA FISCALITÀ DI INTERNET: A) IL TRIBUTO SULLA REGISTRAZIONE DEI DOMINI; B) LA TASSA DI CONCESSIONE DEGLI INDIRIZZI IP; C) L'IMPOSIZIONE SULLA PUBBLICITÀ ON LINE; D) LA HIT TAX (L'IMPOSIZIONE SUGLI ACCESSI).

Nel tentativo di uscire dalle secche cui ha condotto la c.d. moratoria fiscale sulla rete e di guardare un po' più lontano rispetto alla fiscalità dell'e-commerce (la quale coglie solo un aspetto della ricchezza prodotta attraverso la rete), è possibile immaginare altre forme di prelievo che potrebbero trovare attuazione in un prossimo futuro, quali il tributo sulla registrazione del dominio, la tassa di concessione degli indirizzi IP, l'imposta sulla pubblicità *on line*, l'imposta sugli accessi (Hits). Esse, peraltro, appaiono di facile applicazione e di ancor più agevole controllo, anche in ragione dell'intenso e proficuo lavoro degli investigatori della Polizia postale, della Guardia di finanza e di altri uffici pubblici dediti al contrasto delle attività illecite poste in essere attraverso la rete e delle potenzialità che l'informatica offre anche nella prospettiva dell'accertamento in via telematica.

In altri termini, i tributi di cui si propone, in questa sede, l'istituzione sembrano rispondere ai criteri di semplicità, di efficienza e di minimizzazione dei costi di adempimento e di accertamento, oltre che ai principi di capacità contributiva e del beneficio e non sembrano contravvenire al principio di neutralità previsto dalle autorità internazionali che hanno affrontato i problemi di fiscalità della rete.

a) *Il tributo sulla registrazione dei domini.*

Sul piano propositivo, si può, in primo luogo, pensare al tributo applicabile in relazione alla registrazione dei domini. È noto che il

c.d. *domain name* (o nome di dominio, nella traduzione italiana)⁵⁴, consentendo a chiunque (operatore economico o privato) di proporsi e collegarsi alla rete, assume particolare rilevanza in quanto rappresenta una vera e propria chiave di ingresso nel *cyberspazio* e, talora, nel *web market*. Come evidenziato da più parti, esso non può essere confuso come un mero indirizzo telematico, assolvendo alla funzione di identificare, contraddistinguere e talora localizzare il soggetto, pubblico o privato, imprenditore, professionista o privato che opera attraverso la rete⁵⁵. Non va poi trascurato che, attraverso la circolazione del nome di dominio sia *on line* che *off line*⁵⁶, il soggetto intestatario persegue comunque lo scopo di incentivare gli accessi sul proprio sito e di far conoscere a terzi la propria attività anche per trarne vantaggi di carattere economico. Ciò emerge chiaramente anche dalla struttura del nome di dominio; esso, infatti, risulta composto da una parte scelta liberamente e direttamente dal richiedente e idonea ad identificarlo (c.d. *second level domain*) e da una sigla indicativa del settore di interesse (c.d. dominio tematico o *generic top level domain*) o della nazione o del luogo di provenienza (c.d. dominio geografico o *country code top level domain*)⁵⁷. A sua volta, il se-

⁵⁴ Dal punto di vista tecnico, il nome di dominio consente l'identificazione e la localizzazione dei *computers* interconnessi sulla rete mediante il sistema c.d. FQDN (*fully qualified domain name*). Inserito il *domain name system* nel browser di navigazione, esso viene automaticamente convertito da un apposito *software* nell'indirizzo Ip corrispondente, consentendo così la comunicazione tra i diversi calcolatori connessi alla rete.

⁵⁵ In questo senso, G. BONOMO, *Il nome di dominio e la relativa tutela. Tipologia delle pratiche confusorie in Internet*, in *Diritto industriale*, 2001, pag. 248, per il quale esso « contraddistingue l'impresa e i suoi servizi ». Ritene, invece, che il *domain name* non sia un marchio ma un nome V. FRANCESCHELLI, *Il commercio elettronico e le regole del mercato*, in *I problemi giuridici di internet*, cit., pag. 49, il quale ricorda che i « nomi di dominio di una impresa sono stati di regola la trasposizione sul web del proprio nome commerciale, della propria ditta o della propria ragione e denominazione sociale ». L'Autore non esclude, tuttavia, che il nome di dominio « acquisti strutturalmente una capacità distintiva e di collettore di clientela che lo assimi — fino a farlo coincidere con — un marchio ». Attribuisce al nome di dominio un valore suggestivo e un'efficacia distintiva paragonabile a quella degli altri distintivi più noti, M. FAZZINI, *Il diritto di marchi*

nell'universo di Internet, in *Aida*, 1988, pag. 594. Su tale problematica, si vedano altresì, P. FRASSI, *internet e segni distintivi*, in *Riv. dir. ind.*, 1997, II, pag. 185 ss.; C.E. MAYR, *I domain names e i diritti sui segni distintivi: una coesistenza problematica*, in *Aida*, 1996, pag. 223; L. LIGUORI, *Osservazioni in tema di tutela dei segni distintivi su Internet*, in questa *Rivista*, 1997, pag. 962; P. SAMMARCO, *Aspetti problematici relativi al rapporto tra nome di dominio e marchio altrui*, in questa *Rivista*, 2000, pag. 672; Id., *La tutela giuridica dei nomi a dominio*, Milano, 2002.

⁵⁶ Come emerge dall'esperienza comune, è sempre più frequente l'indicazione del nome di dominio nei depliant illustrativi e promozionali della propria attività, nei biglietti da visita o nelle carte intestate e, in genere, in ogni documento di imprenditori, professionisti e di privati.

⁵⁷ È utile comunque ricordare che, in virtù di apposite regole tecniche, il nome di dominio, nella sua interezza, non può essere formato da più di ventiquattro caratteri di cui due o tre caratteri per il dominio tematico (ad esempio com, edu, gov., pro., ecc.) o geografico (it, fr, es., ecc.), dal punto di separazione e da non più di venti o ventuno caratteri. Sembra, tuttavia, che, nel prossimo futuro, il numero dei caratteri alfanumerici che compongono il nome di dominio possa aumentare fino a sessanta caratteri.

cond level domain può essere a sua volta articolato in uno o più *subdomains*, composti da caratteri divisi da punti (ad es. *lex.uniba.it*) i quali assolvono alla funzione di indicare percorsi di allacciamento alla rete.

È di tutta evidenza che, sia per ragioni tecniche (identificazione dei computers collegati), che per ragioni di tutela (si pensi principio di unicità del titolo), l'assegnazione dei nomi di dominio deve sottostare a protocolli standardizzati internazionali e a precisi vincoli anche al fine di contrastare fenomeni di accaparramento dei nomi di dominio o abusi nel loro utilizzo⁵⁸. Sono state così definite apposite regole tecniche e convenzionali per la registrazione (c.d. regole di *naming*) e sono sorti appositi organismi investiti del compito di attribuire i nomi di dominio e di controllare le registrazioni⁵⁹. In questo ambito, è stata posta la regola «*first come, first served*», per effetto della quale il nome di dominio viene assegnato a colui che per primo presenta la domanda di registrazione, sono stati vietati il c.d. *cybersquatting* o *domain name grabbing* (occupazione abusiva dei nomi di dominio)⁶⁰, nonché l'accaparramento e la prenotazione dei *domain names*, sono state dettate apposite procedure per la registrazione, distinguendo a seconda della qualità del richiedente⁶¹, per la revoca e per l'eventuale riassegnazione del nome⁶². L'attività di assegnazione di nomi e di verifica del rispetto delle regole internazionali è stata, quindi, affidata a

⁵⁸ Osserva, al riguardo, T. TOSI, *La tutela della proprietà industriale*, in *I problemi giuridici di internet*, cit., pag. 427 e ss., spec. pag. 434, che «l'espansione dell'insieme delle reti di telecomunicazione, e la loro completa interconnessione, hanno reso necessaria, ai fini dell'applicabilità degli standard internazionali, l'unicità a livello mondiale dei nomi di dominio. Per evitare che uno stesso nome di dominio venisse assegnato più utenti è stato creato un apposito sistema di registrazione fondato su una *directory* unitaria».

⁵⁹ Le regole di assegnazione dei nomi di dominio possono essere consultate presso l'url <http://www.nic.it/NA/regole-naming-curr.html> ovvero per il *top level domain.it*, sul sito ic.it/na/regole-naming-v32.htm.

⁶⁰ Sui problemi giuridici di tale fenomeno, cfr. G. CASSANO, *Domain name grabbing: l'incetta del nome di dominio dell'impresa celebre*, in *Corr. giur.*, 2000, pag. 1367; cfr., inoltre, G. BONOMO, *Il nome di dominio e la relativa tutela*, cit., pag. 261, per il quale esso consiste «nella registrazione di un nome di dominio corrispondente ad un marchio, da parte di un soggetto diverso dal titolare del marchio, a fini di concorrenza sleale o meramente

speculativi. Il fenomeno contraffattorio, noto nella giurisprudenza nordamericana come *cybersquatting*, è reso possibile dal fatto che la registrazione di un dominio prescinde dagli elementi personali del soggetto registrante, potendo questi scegliere un nome qualsiasi, nonché del fatto che la registrazione avviene sulla base della priorità della richiesta senza alcun esame di merito della stessa».

⁶¹ Nell'ambito delle regole di *naming*, è stato stabilito che i soggetti muniti di identificazione ai fini fiscali possono richiedere più nomi di dominio, nel rispetto del principio del divieto di accaparramento, mentre i soggetti che ne sono sprovvisti possono chiedere solo un nome di dominio.

⁶² Il nome di dominio è revocabile, oltre che per rinuncia dell'interessato, d'ufficio nei casi in cui vengano meno gli elementi oggettivi e soggettivi che hanno dato luogo all'assegnazione, nel caso di mancata presentazione dei documenti richiesti per la registrazione, nel caso di venir meno del *provider*, e nel caso di accertamento del non uso per più di tre mesi, o a seguito di sentenza passata in giudicato o di decisione arbitrale che accerti che l'assegnatario non aveva diritto all'assegnazione o all'utilizzo.

registration authorities operanti su base internazionale, continentale e nazionale. Allo stato attuale, oltre all'attività dell'ICANN (*internet corporation for assigned names and numbers*), cui compete la gestione e il controllo dei nomi a dominio e l'accreditamento di coloro che intendano svolgere l'attività di *registrator*, va segnalata quella, a livello nazionale, dell'Istituto per le applicazioni telematiche del Consiglio nazionale delle ricerche il quale opera come *registration authority* italiana⁶³.

I dubbi emersi sul piano interpretativo in ordine alla tutela da offrire ai nomi di domini presentati per la registrazione⁶⁴ hanno indotto una parte della dottrina a ritenere opportune regole certe in materia, espresse attraverso apposite norme di carattere legislativo⁶⁵. L'attività di registrazione, per gli interessi che coinvolge e gli effetti giuridici che è idonea a produrre, sembra necessitare la regolamentazione come servizio pubblico di carattere giuridico amministrativo. In questa prospettiva, la maggiore intensità della tutela, invocata a gran voce da più parti, suggerisce una trasformazione della *registration authority* da organo tecnico indipendente in organo della Pubblica Amministrazione e la conseguente attribuzione ad essa del compito di verificare la sussistenza del titolo di ammissione al servizio offerto (e, quindi, all'assegnazione del nome) e di esercitare gli opportuni controlli in sede di attribuzione dei nomi di dominio. È utile, infatti, ricordare che, attualmente, la *registration authority* si limita ad accertare la novità del nome di dominio sulla base del principio di priorità della richiesta, senza effettuare alcun esame di merito e senza alcun po-

⁶³ Sui criteri di assegnazione dei nomi a dominio e sul funzionamento delle autorità di registrazione, cfr. G. PASCUZZI, *Da Ianna a Icann. Un nuovo regime di attribuzione dei nomi a dominio su Internet*, in *Foro it.*, 1999, IV, pag. 415;

⁶⁴ Si veda sul punto parte della la giurisprudenza civile che estende ai domini la tutela propria dei segni distintivi dell'impresa, considerando il nome di dominio un segno distintivo atipico; tra le tante pronunce, cfr. Trib. Roma, 2 agosto 1997, in questa *Rivista*, 1997, pag. 961; Trib. Roma, 22 marzo 1999, *ibidem*, 2000, pag. 67, Trib. Milano, 9 giugno 1997, in questa *Rivista*, 1997, pag. 955; Pret. Valdarno, 27 maggio 1998, in *Giur. it.*, 1998, II, pag. 210; Trib. Vicenza, 6 luglio 1998, in *Giur. it.*, 1998, II, pag. 2343; Trib. Siracusa, 23 marzo 2001, in *Giust. civ.*, 2002, I, pag. 2299; Trib. Napoli, 28 dicembre 2001, in questa *Rivista*, 2002, pag. 94. In senso contrario, Trib. Bari, 24 luglio 1996, in *Foro it.*, 1997, I, pag. 2316, con nota di N. COSENTINO. Per una disamina

completa dei diversi orientamenti giurisprudenziali, cfr. C. GALLI, *I domain names nella giurisprudenza*, Milano, 2001.

⁶⁵ Tale esigenza è stata colta dal disegno di legge *Disciplina dell'utilizzazione di nomi per l'identificazione di domini Internet e servizi in rete*, approvato dal Consiglio dei Ministri il 12 marzo 2000. L'art. 1 di tale disegno di legge vieta la registrazione quali nomi di dominio di nomi di società, persone o enti, di marchi e segni distintivi in genere di società concorrenti, istituzioni, cariche pubbliche e località geografiche. In dottrina, cfr. V. FRANCESCHELLI, *Il commercio elettronico e le regole del mercato*, in *I problemi giuridici di internet*, cit., pag. 48 il quale lamenta la mancanza di disposizioni di rango legislativo o regolamentare sul punto. Osserva l'Autore che « non c'è alcuna legge, né alcun regolamento amministrativo che disciplini il settore. Tutto ha natura privata e la sua forza vincolante deriva esclusivamente dalla natura convenzionale dell'adesione al sistema ».

tere inibitorio dell'assegnazione nemmeno nel caso in cui il nome riproduca marchi o altri segni distintivi altrui o generi confusione con altri nomi di dominio o segni distintivi dell'impresa. E, invece, previsto che il richiedente, oltre a dichiarare di conoscere i principi di utilizzo della rete, le regole predisposte dalle *authorities* e quelle del c.d. *netiquette*, debba provvedere alla sottoscrizione di una lettera di assunzione di responsabilità con la quale attesti di aver titolo all'utilizzo del nome richiesto e di non ledere diritti di terzi, sollevare da qualsiasi responsabilità le *authorities* concedenti e aderire a un'apposita clausola arbitrale avente ad oggetto la risoluzione di eventuali conflitti⁶⁶.

In un futuro e diverso contesto normativo, ben più penetranti poteri potrebbero essere affidati all'autorità competente al momento della registrazione dei domini, sia in funzione della tutela del richiedente che dei terzi. In questo senso sembra orientato il legislatore italiano; nell'ambito del disegno di legge *Disciplina dell'utilizzazione di nomi per l'identificazione di domini Internet e servizi in rete*, approvato dal Consiglio dei Ministri il 12 marzo 2000 è, infatti, prevista l'istituzione di un'Agenzia per la proprietà industriale dei nomi a dominio presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, investita del compito di assicurare il servizio di registrazione dei nomi di dominio in un apposito registro nazionale e di una Commissione nazionale per l'accesso ad Internet e alle altre reti telematiche, cui è demandata, tra l'altro, la fissazione delle regole di registrazione dei nomi di dominio.

La qualificazione della registrazione dei domini come servizio pubblico spianerebbe la strada verso l'istituzione di un tributo a carico del soggetto che abbia ottenuto l'assegnazione del nome. *De iure condendo*, accanto alla regola *c.d. first come, first served*, si potrebbe prevedere quella *first paid, first served*, collegando il servizio prestato, e con esso la tutela garantita, al pagamento di un tributo dovuto una volta acclarata la sussistenza di tutte le situazioni legittimanti l'assegnazione ed iscritto il nome del richiedente nell'apposito registro. Tale tributo potrebbe essere applicato sulla base di apposite tariffe differenziate in funzione della natura dell'attività svolta (attività commerciale, artistico professionale, istituzionale, altro, ecc.) o della qualità del soggetto richiedente (persona fisica, società di persone o di capitali, altre persone giuridiche o enti associativi, pubbliche amministrazioni). È di tutta evidenza che, attraverso tale strumento, potrebbe essere perseguita anche la finalità di carattere extrafiscale di contrastare più efficacemente l'occupazione abusiva dei domini da parte di coloro che

⁶⁶ Il servizio arbitrale di risoluzione delle controversie è offerto dall'ICANN. Sul contenuto della lettera di assunzione di responsabilità e sui problemi giuridici

che essa solleva, cfr. L. TURINI, *Domini Internet e risoluzione dei conflitti*, Milano, 2000, pag. 173 seg.

non ne hanno titolo o diritto, dovendo le autorità preposte effettuare i necessari controlli di merito. A ciò va aggiunto che i costi del servizio di registrazione potrebbero essere finanziati, in tutto o in parte, attraverso il prelievo in esame. Tale tributo potrebbe assumere la natura di tassa in considerazione del collegamento al servizio pubblico divisibile della registrazione e dell'assetto coattivo all'interno del quale si inserisce. Più problematica appare, invece, la costruzione del tributo come imposta, pur esprimendo il nome di dominio una capacità di attrazione della clientela e, quindi, una manifestazione di capacità contributiva consistente nel valore economico che ad esso comunque corrisponde⁶⁷ ovvero nell'organizzazione di materiale digitale immesso sulla rete e offerto ai potenziali fruitori. Ed infatti, pur non potendosi escludere che il nome di dominio abbia un valore economico, tuttavia, in considerazione del contatto che consente tra intestatario e destinatario, ed in quanto modo di atteggiarsi dell'organizzazione produttiva⁶⁸, sembra dover prevalere il profilo del servizio, a condizione che esso sia prestato con le caratteristiche innanzi indicate.

b) *La tassa di concessione degli indirizzi IP.*

Come più volte avvertito, Internet consiste in una rete telematica di dimensioni mondiali che mette in contatto, consentendone la comunicazione, elaboratori posti in ogni luogo della Terra. La comunicazione tra i diversi terminali connessi alla rete è resa possibile da un protocollo costituito da due elementi: il T.C.P. (*Transmission Control Protocol*) e l'I.P. (*Internet Protocol*)⁶⁹. Il primo trasforma le informazioni da trasmettere in un apposito formato che ne permetta la lettura una volta raggiunto il destinatario, men-

⁶⁷ È noto che non vi sono ostacoli al trasferimento del nome di dominio, così come alla determinazione del suo valore.

⁶⁸ Su questa problematica, si vedano le interessanti considerazioni espresse da P. SPADA, *Domain names e dominio dei nomi*, in *Riv.dir.civ.*, 2000, pag. 719 il quale sottolinea che «ogni qual volta in la domanda dell'utenza possa essere soddisfatta senza movimentare oggetti e/o persone (ed è questo il caso della domanda di quel bene oggi ambittissimo che chiamiamo «informazione»), i fattori della produzione da organizzarsi si riducono drasticamente o se si vuole l'organizzazione dei fattori della produzione (nella quale consiste il nucleo essenziale della intermediazione imprenditoriale per come sin qui l'abbiamo conosciuta) subisce un pro-

cesso di sublimazione tale da sbiadire la stessa intermediazione.

⁶⁹ Osservano A. CONTALDO-F. DAINOTTI, *Diritto e tecnologie delle reti di informazione*, cit., pag. 301 che il protocollo TCP/IP è «una sorta di programma procedurale, che in quanto consistente esclusivamente nella prescrizione dell'algoritmo presenta inscindibile le due componenti di logica e controllo che si fondono in una procedura». Osservano ancora gli Autori che «quando un utente di Internet invia un blocco di testo ad un altro computer TCP divide il testo in pacchetti di dati aggiungendo alcune informazioni speciali che servono per garantire un trasferimento corretto. IP, invece, include un'etichetta con le informazioni di indirizzamento appropriate».

tre il secondo sta ad indicare il codice di identificazione del computer cui è rivolto il messaggio.

Senza indugiare su questioni di ordine tecnico, appare evidente che il codice IP, consistente in un numero binario articolato in gruppi di cifre ed appartenente in modo esclusivo a ciascun computer connesso alla rete, assume fondamentale rilevanza ai nostri fini, permettendo l'identificazione dell'elaboratore e la commutazione e la lettura delle informazioni trasmesse. A ciò va aggiunto che, a differenza dei nomi di dominio, l'indirizzo IP non può essere ricondotto tra i segni distintivi, sia pure atipici, dell'impresa, né tantomeno può dar luogo a fenomeni di occupazione abusiva o di concorrenza sleale. La sua assegnazione avviene, peraltro, sulla base di regole tecniche che non contemplano l'utilizzo di lettere, acronimi, nome o persone, ma solo sequenze di numeri e di punti.

In una prospettiva di riordino della fiscalità della rete, sembra di poter pensare ad una tassa di concessione degli indirizzi IP la quale dovrebbe essere corrisposta da tutti coloro che, disponendo di un computer e intendendo utilizzare la rete per acquisire conoscenze e informazioni, si dotino di un indirizzo IP (mac adress) e lo conservino nel tempo. Configurata come tassa annuale di concessione governativa, essa sarebbe facilmente accertabile essendo noti alle competenti autorità informatiche sia l'esistenza di un codice identificativo del computer connesso alla rete, sia il soggetto intestatario dell'indirizzo, sia il luogo di utilizzo dello stesso.

Essa appare preferibile rispetto alla proposta di istituire una tassa di concessione degli apparecchi c.d. *modem*, pure immaginata da una parte della dottrina⁷⁰, in quanto il modem, in assenza di un codice identificativo IP, non consente di per sé la connessione.

c) *L'imposizione sulla pubblicità on line.*

La profonda e continua evoluzione nel settore dei mezzi di comunicazione evidenzia come da veicoli pubblicitari semplici ed immediati (la targa, l'insegna, ecc.) si è passati a strumenti più complessi, in grado di raggiungere un numero sempre più elevato di destinatari (la radio, la televisione, gli strumenti informatici, ecc.). Dinanzi alla molteplicità degli strumenti utilizzabili il soggetto pubblicizzato (imprenditore o esercente arti e professione) è, quindi, chiamato a esprimere delle scelte per meglio perseguire l'effetto pubblicitario consistente nella promozione della vendita dei propri beni o della prestazione dei propri servizi.

⁷⁰ In questo senso, F. ROCCATAGLIATA-P. VALENTE, *Bit tax: ultima frontiera nella*

società dell'informazione?, in *Il fisco*, 1999, pag. 5514.

In questo ambito, le potenzialità della rete per orientare l'interesse del pubblico verso un prodotto, una persona o un'organizzazione sono state pienamente avvertite dagli operatori economici e dagli stessi pubblicitari. La pubblicità *on line* ha, quindi, avuto una notevole diffusione sia con riguardo alle operazioni di commercio elettronico (diretto o indiretto) che alle operazioni commerciali tradizionali. Con riferimento alle prime, appare chiaro che, mancando nel *web market* un contatto fisico e diretto tra le parti ovvero con il bene oggetto di scambio o il servizio offerto, è soprattutto l'efficacia del messaggio pubblicitario diffuso sulla rete ad indurre l'acquirente virtuale a porre in essere la negoziazione proposta. Con riguardo alle seconde, è a tutti noto che, attraverso la rete, imprenditori commerciali e professionisti⁷¹ possono presentare la propria azienda o il proprio studio ovvero i beni e servizi che costituiscono oggetto della propria attività, sia per migliorare la propria immagine, sia per fornire informazioni sull'ubicazione dei locali in cui è svolta l'attività, sui prezzi praticati, su eventuali sconti, sulle modalità di pagamento (possibilità di pagamenti rateali) e, in genere, sulle condizioni di acquisto e di vendita. Del resto, proprio nell'ambito della scienza del *marketing*, sono state elaborate tecniche e strategie di pubblicità *on line* caratterizzate dall'impiego di messaggi veloci e stringati ma incisivi, in grado di coinvolgere i destinatari, talvolta orientati ai beni e servizi offerti, talaltra volti a favorire la visibilità dell'imprenditore (*brand awareness*). In questo contesto, si sono sviluppate anche tecniche pubblicitarie nuove quali i c.d. *banners* (pannelli e iscrizioni pubblicitarie) posti su pagine web di larga diffusione (si pensi a quelle dei motori di ricerca) o i c.d. *mall*, consistenti nell'aggregazione in modo stabile e continuativo di una serie di informazioni di carattere commerciale. Per completezza, vanno poi richiamate altre tecniche quali quelle di « *agganciamento* » di siti più frequentanti (come l'*hyperlink* o il *framing*)⁷² o l'utilizzo di codici alfanumeritici (c.d. *metatags*)⁷³ che, esprimendo parole

⁷¹ È utile ricordare il divieto di pubblicità previsto per talune professioni protette da norme deontologiche; ciò non significa che ai professionisti sia precluso presentare sulla rete la propria attività e il proprio studio (composizione, ubicazione, ecc.); in molti casi, attraverso la rete, taluni professionisti esprimono opinioni o prendono posizione su tematiche di interesse professionale nell'intento di attrarre la potenziale clientela.

⁷² L'*hyperlink* consiste nel collegamento diretto da un sito web ad una determinata pagina posta su un altro sito senza passare dalla home page identificativa del titolare del sito; il *framing*, invece, consente di con-

servare una cornice (*frame*), contenente proprie iscrizioni pubblicitari, anche dopo che un utente che sia connesso ad un primo sito, passi ad un secondo. Sulle problematiche connesse all'utilizzo sleale delle tecniche richiamate, cfr. E. TOSI, *Nomi a dominio e tutela dei segni distintivi di internet tra « domain grabbing », « linking », « framing » « metatag »*, in *Riv. dir. ind.*, 2000, pag. 170; ID., « *Domain grabbing », « linking », « framing » e utilizzo illecito di « metatag » nella giurisprudenza italiana: pratiche con fusorie « vecchie » e nuove tra contraffazione di marchio e concorrenza sleale*, in *Riv. dir. ind.*, 2002, II, pag. 371.

⁷³ Sull'utilizzo dei *metatag* come feno-

chiave, consentono ai motori di ricerca di selezionare più facilmente la propria pagina o i propri messaggi conseguendo una maggiore visibilità del proprio sito e raggiungendo speditamente il maggior numero possibile di utenti.

Ciò premesso appare evidente che, quale che ne siano le modalità espressive, il fenomeno pubblicitario appare strutturalmente unitario, essendo caratterizzato da due componenti strettamente collegate tra loro: quella « informativa », che attiene alla comunicazione delle caratteristiche e delle qualità dell'oggetto o del soggetto pubblicizzato, e quella « persuasiva », diretta a modificare il comportamento dei destinatari orientandone i consumi. Anche la manifestazione di capacità contributiva, consistente nella spesa pubblicitaria sostenuta nell'ambito di un'attività lucrativa teleologicamente proiettata verso la promozione della vendita dei beni, della prestazione dei servizi o dell'immagine del soggetto (effetto pubblicitario)⁷⁴, appare egualmente riconoscibile quali che siano i veicoli pubblicitari, compresi gli strumenti di comunicazione di massa e Internet.

Ciononostante, nell'attuale assetto normativo (decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507), sono sottoposte ad imposizione soltanto la pubblicità esterna e quella effettuata mediante distribuzione di manifestini o altro materiale pubblicitario, con veicoli o con persone circolanti con cartelli o altri mezzi pubblicitari, mentre non sono soggette a tassazione sia la pubblicità radiotelevisiva, sia quella effettuata a mezzo stampa quotidiana o periodica, sia quella effettuata attraverso la rete. La limitazione della sfera applicativa dell'imposta ad alcune forme pubblicitarie, pur trovando giustificazione in ragioni di carattere storico (l'imposta sulla pubblicità deriva dalla tassa sulle insegne di cui all'art. 201 del T.U. n. 1175 del 1931), è generalmente motivata attraverso il riferimento al carattere « locale » del tributo che emerge chiaramente dagli artt. 12, secondo comma, della legge delega n. 825 del 1971 e 4, legge delega 23 ottobre 1992, n. 421. Il carattere comunale del tributo ha, peraltro, indotto a ritenere naturale conseguenza l'assoggettamento ad imposizione soltanto di quei messaggi pubblicitari direttamente localizzabili nel territorio comunale in quanto ivi diffusi o esposti in luoghi pubblici o aperti

meno pubblicitario, cfr. G. CASSANO, *Orientamento dei motori di ricerca, concorrenza sleale e metatag*, in *Riv. dir. aut.*, 2001, pag. 435; L. PEYRON, *I metatags di internet come nuovo mezzo di contraffazione del marchio e di pubblicità nascosta: un caso statunitense*, in *Giur. it.*, 1998, I, pag. 739.

⁷⁴ Già in passato, infatti, la Corte Costituzionale aveva più volte dichiarato l'il-

legittimità di alcune disposizioni del precedente testo legislativo che assoggettavano ad imposta la pubblicità meramente ideologica effettuata a cura diretta degli interessati, senza motivi di lucro, in quanto contrastanti con il principio di capacità contributiva e limitative della libertà di pensiero riconosciuta dall'art. 21, Cost. (C. Cost., 16 luglio 1973, n. 131; C. Cost., 26 luglio 1979, n. 89).

al pubblico o da tali luoghi percepibili (art. 5, primo comma). In questa prospettiva, al fine di escludere la tassazione della pubblicità effettuata attraverso videogiornali telematici, è stato osservato che la pubblicità effettuata con mezzi di comunicazione di massa si differenzia da quella esterna per due ragioni che ne impediscono la tassazione: in primo luogo, non è possibile localizzarla nel territorio comunale; in secondo luogo, il messaggio raggiunge soltanto coloro che fanno un uso personale del mezzo di comunicazione che lo diffonde⁷⁵.

Tali argomenti appaiono, tuttavia, fragili; in primo luogo, il collegamento tra cosa tassata e territorio nell'ambito del quale avviene la tassazione, appare necessario per qualunque tributo locale o erariale; a ciò va aggiunto che esso può essere stabilito attraverso diversi criteri di localizzazione, anche convenzionali. Né maggior pregio presenta la tesi secondo cui, a differenza della pubblicità esterna che è rivolta indiscriminatamente ad una massa indeterminata di soggetti, quella tramite la rete presuppone la scelta del soggetto di accedere alla stessa. È fin troppo facile obiettare che anche percorrere una strada e guardare i cartelloni esposti su di essa costituisce una scelta del tutto identica a quella compiuta da chi si connette alla rete.

Alla luce di quanto osservato, evidente appare l'inadeguatezza dell'attuale configurazione del tributo, del tutto incapace a cogliere i nuovi scenari del mercato pubblicitario e a sganciarsi dal modello della tassa sulle insegne da cui deriva. Ripensandone, invece, profondamente la struttura, può essere assoggettata ad imposizione tutta la pubblicità, compresa quella radiotelevisiva, sui giornali ed *on line*, e non soltanto una parte di essa⁷⁶. In questa prospettiva, potrebbe immaginarsi un nuovo tributo, di carattere erariale, che colpisca qualunque manifestazione pubblicitaria a carattere commerciale tramite mezzi di comunicazione di massa, sulla base di parametri differenziati a seconda dello strumento adottato ma che tengano conto, tra l'altro, del numero dei destinatari che è in grado di raggiungere⁷⁷. A livello locale, resterebbe,

⁷⁵ Min. fin. risol. 27 febbraio 1995, n. 45/E/07/7983, in *Corr. trib.*, 1995, pag. 995.

⁷⁶ Si consenta di rinviare al mio saggio, *Pubblicità on line e imposizione locale*, in *Boll. trib.*, 2001, n. 3 nel quale avevo già segnalato l'esigenza di ripensare il tributo sulla pubblicità per renderlo più aderente alle dinamiche del mercato pubblicitario, sempre più proteso verso l'utilizzo di strumenti di comunicazione in grado di raggiungere il più alto numero di destinatari e con la maggiore incisività possibile.

⁷⁷ In alternativa alla soluzione immaginata, si può anche pensare ad un'imposta

erariale che colpisca tutta la pubblicità, quale che siano le modalità di effettuazione. A livello locale, resterebbe, invece, applicabile la tassa (o il canone) per l'occupazione di spazi e aree pubbliche; tale tributo, infatti, si rende comunque dovuto sull'occupazione di suolo pubblico derivante dall'installazione di mezzi pubblicitari, quali cartelloni, posters, standardi, ecc. In questo modo, potrebbe risolversi anche il problema della pluralità degli strumenti impositivi incidenti su taluni impianti pubblicitari (imposta sulla pubblicità, Tosap, canone ricognitorio).

invece, applicabile l'imposta sulla pubblicità locale, alle condizioni attualmente previste.

Con riferimento specifico alla pubblicità *on line*, il tributo erariale potrebbe essere applicato in funzione del numero di giornate di esposizione sulla rete dell'annuncio pubblicitario (c.d. *banner*), analogamente a quanto disposto per la pubblicità diretta mediante distribuzione di manifestini o volantini (dove la tariffa è differenziata in funzione del numero delle persone impiegate e delle giornate di distribuzione) ovvero sulla base di tariffe differenziate anche in base al numero di contatti (tale criterio potrebbe essere adoperato soprattutto nei casi di *hyperlink*, *framing* o *metatags*). Appare chiaro, infatti, che l'efficace perseguimento dell'effetto pubblicitario dipende sia dal numero di giorni in cui il messaggio è presente sulla rete, sia dal numero di contatti dei navigatori. Ove applicata, l'imposta, oltre a dare un gettito tutt'altro che trascurabile, potrebbe anche costituire un efficace deterrente al fenomeno dei messaggi pubblicitari spazzatura i quali ormai invadono i siti o le caselle di posta elettronica. Essa, inoltre, consentirebbe di porre termine a fenomeni distorsivi del mercato pubblicitario conseguenti al limitato ambito di assoggettamento all'attuale tributo sulla pubblicità e ad ingiustificate disparità di trattamento tra coloro che pongono in essere le diverse forme di pubblicità.

Per quanto attiene all'accertamento del tributo, esso sembra piuttosto semplice ed agevole, ben potendo i cyberverificatori accedere, anche attraverso motori di ricerca, alle pagine web nelle quali viene effettuata la pubblicità.

d) *La Hit tax (l'imposizione sugli accessi).*

Da ultima, potrebbe essere immaginata l'istituzione di una HIT tax, vale a dire di un prelievo che colpisce gli accessi ai siti Web, commerciali e professionali. Va, infatti, avvertito che il sito Web, da un lato, tende ad atteggiarsi come uno dei fattori produttivi dell'organizzazione imprenditoriale, consentendo la riduzione e l'eliminazione di intermediari o dei costi di presentazione del prodotto o dell'azienda, dall'altro, sembra presentarsi come un indice rivelatore di ricchezza, avendo anch'esso un valore economico autonomo, rappresentato dal numero degli accessi. È di tutta evidenza, infatti, che, il titolare del sito Web trae vantaggio dagli accessi, potendo avviare contatti e porre in essere transazioni commerciali.

Costruita come imposta sulle connessioni, essa potrebbe essere applicata in capo all'intestatario del sito (imprenditore o professionista) in base al numero degli accessi. Per quanto concerne l'entità del tributo, si potrebbe pensare a un prelievo abbastanza esiguo, determinato sulla base di tariffe differenziate per fasce, a seconda del numero degli accessi. Analizzando le modalità appli-

cative, il tributo proposto sembra poi rispondere ai criteri di efficienza e semplicità, essendo facilmente quantificabile il numero degli accessi ed essendo agevolmente individuabili i siti con riguardo ai quali avvengono le connessioni. Più delicata appare, invece, la questione della localizzazione del sito che però potrebbe essere affrontata sulla base delle indicazioni provenienti dall'Ocse con riguardo al commercio elettronico diretto.

Tirando le fila al discorso, appare evidente che l'introduzione di nuove forme di prelievo, oltre a ridurre la pressione fiscale su alcune categorie di redditi (penso soprattutto a quelli di lavoro dipendente), potrebbe anche costituire l'occasione di fare emergere una ricchezza sommersa, stabilendo regole certe e offrendo migliore tutela anche agli utenti della rete.