



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**La tassazione dell'economia digitale:
l'Imposta sui Servizi Digitali**

Relatore

Ch. Ernesto Marco Bagarotto

Laureanda

Jennifer Rossi
Matricola 858879

Anno Accademico

2019 / 2020

Sommario

Introduzione.....	1
Capitolo I L'economia digitale	5
1.1 Il processo di digitalizzazione	5
1.2 Il commercio elettronico	7
1.2.1 La disciplina Iva nel commercio elettronico	17
1.3 Business model delle grandi imprese digitali	21
Capitolo II La stabile organizzazione	35
Premessa	35
2.1 Il concetto di stabile organizzazione	35
2.1.1 La stabile organizzazione in ambito digitale	45
2.1.2 L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione	50
2.2 I limiti del concetto di stabile organizzazione con riferimento alle imprese del settore digitale.....	52
2.2.1 I problemi di tassazione delle imprese digitali.....	56
Capitolo III L'Imposta sui Servizi Digitali in Italia	59
Premessa	59
3.1 Web Tax: Legge Finanziaria 2014.....	60
3.2 Web Tax: Disegno di Legge n. 2526 XVII LEGISLATURA	63
3.3 Web Tax: Decreto-Legge 50 del 2017	65
3.4 Web Tax: Disegno di Legge di Bilancio 2018	69
3.5 Web Tax: Legge di Bilancio 2018.....	73
3.6 Imposta sui Servizi Digitali: Legge di Bilancio 2019.....	76
3.7 Imposta sui Servizi Digitali: Legge di Bilancio 2020.....	82
Capitolo IV L' Imposta sui Servizi Digitali: esperienza estere	87
Premessa	87
4.1 Le proposte dell'Unione Europea.....	87
4.1.1 Le prime soluzioni proposte	87
4.1.2 Le prime proposte di rilievo	91
4.1.3 Imposta sui Servizi Digitali II formulazione	99
4.1.4 Imposta sulla Pubblicità Digitale	101
4.1.5 Differenze rispetto alla proposta italiana	102
4.2 Le proposte OCSE	103
4.3 Le proposte nazionali	107
4.3.1 La Francia propone l'Imposta sui Servizi Digitali	107
4.3.1.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana	111

4.3.2 La Spagna propone l'Imposta sui Servizi Digitali	112
4.3.2.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana	114
4.3.3 Il Regno Unito propone l'Imposta sui Servizi Digitali	115
4.3.3.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana	119
4.3.4 L'Ungheria propone l'Imposta sulla Pubblicità Digitale	120
4.3.4.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana	122
Conclusione.....	123
Bibliografia.....	125

Introduzione

Negli ultimi anni il sistema economico ha subito rilevanti cambiamenti per effetto dell'innovazione tecnologica. Le trasformazioni interessano ogni settore e implicano mutamenti nel modo di interagire, consumare e svolgere le attività imprenditoriali. Tale fenomeno ha messo in discussione il tradizionale sistema di interazione tra imprese e utenti, ma anche di commercializzazione e vendita, istituendo nuovi canali online che permettono la vendita e l'acquisto di beni e servizi in ogni parte del mondo per mezzo di siti web, piattaforme online e bacheche virtuali; l'insieme di questi prende il nome di economia digitale o e-commerce.

Già da diversi anni il fenomeno della globalizzazione aveva portato numerose imprese a superare i limiti del mercato domestico, con l'intento di cogliere le opportunità offerte dai mercati globali, in modo da incrementare la competitività dell'impresa delocalizzando alcune fasi del processo produttivo in altri Paesi, inizialmente per ottenere vantaggi in termini di costo del lavoro e, in un momento successivo, per ridurre il carico fiscale.

La nascita del commercio elettronico, assieme allo sviluppo delle tecnologie, ha permesso alle imprese di incrementare queste pratiche, in quanto esso consente lo svolgimento delle attività a prescindere dagli elementi materiali.

Questo aspetto, che può essere definito come "dematerializzazione", e la "delocalizzazione" rappresentano gli elementi distintivi dell'e-commerce. In tale contesto le imprese, attraverso pianificazioni fiscali aggressive, riescono tuttavia a sfruttare i disallineamenti fiscali presenti tra le giurisdizioni, in modo da ottenere indebiti vantaggi.

Dunque, da una prima analisi l'innovazione tecnologica comporta molteplici benefici per il sistema economico; tuttavia, con l'aumento delle imprese che operano in questo settore, si avverte che i modelli di business adottati hanno creato nuove sfide dal punto di vista fiscale. Ciò avviene perché l'economia digitale presenta particolari caratteristiche quali la mobilità, l'affidamento sui dati, l'effetto rete, il diffondersi delle imprese multi-sede e la presenza ridotta delle risorse umane per lo svolgimento delle attività.

In particolare, i caratteri che comportano le maggiori problematiche sotto il profilo fiscale sono l'a-territorialità e l'inesistenza fisica delle imprese con la conseguente

l'inidoneità dell'attuale assetto fiscale, sia nazionale che internazionale, ad intercettare i redditi prodotti dalle stesse. Inoltre, dal momento che nella maggior parte delle situazioni, il luogo in cui le imprese producono i beni o i servizi non coincide con quello in cui gli stessi sono consumati, risulta complicato riuscire a identificare il luogo in cui viene creato il valore e quindi il Paese che ha diritto ad esercitare la sovranità tributaria. Tale situazione è favorita dal fatto che le imprese digitali hanno un *business* sostanzialmente "immateriale", pertanto non necessitano di grandi capannoni con migliaia di operai per la produzione e riescono a commercializzare in ogni parte del mondo. A fronte di ciò per le imprese è facile eludere il fisco, in quanto stabiliscono la propria sede in un paese in cui i redditi sono tassati con aliquote favorevoli, sostenendo un esborso minimo; in altre situazioni le imprese mettono in pratica particolari architetture localizzando proprie filiali in Paesi terzi.

Il modello OCSE, che regola le norme che hanno valore a livello sovra europeo, stabilisce che il fondamento per la tassazione di un'impresa è la presenza della stessa per mezzo della "stabile organizzazione", ovvero una sede fissa che permette lo svolgimento delle attività nel territorio; la giurisdizione dell'area in cui la sede è localizzata ha diritto a sottoporre a tassazione i redditi realizzati da un soggetto non residente in virtù della presenza, nel suo territorio, della sede d'affari. In contrasto l'economia digitale consente alle imprese di avere contatti con diversi paesi senza la necessità di integrare il requisito della "stabile organizzazione".

Di conseguenza, nel caso in cui un'azienda operi in un territorio senza disporre di una sede materiale nel medesimo, la giurisdizione non ha alcun diritto ad esercitare la potestà impositiva sul reddito generato. In questo modo, lo stato in cui l'impresa dispone della sede ha il duplice vantaggio di mantenere localizzata l'attività che è realizzata su base mondiale e, di conseguenza, percepire le entrate che sarebbero di competenza di altre giurisdizioni.

Risulta allora evidente che le norme vigenti sono obsolete e necessitano di adeguamenti al contesto attuale, in quanto non considerano l'attuale portata globale delle imprese digitali per le quali la presenza fisica non costituisce un requisito fondamentale per poter operare.

Il G20, nel 2012, ha conferito l'incarico all'OCSE di individuare le principali pratiche delle imprese ai fini di erodere la base imponibile e trasferire i profitti a paesi che hanno un

regime fiscale favorevole. Alla conclusione della sua analisi, l'OCSE ha pubblicato il *Report Addressing Base Erosion and Profit Shifting* nel quale sono individuate una serie di strategie volte a limitare le attività in questione.

Nel 2015, l'OCSE ha formulato un piano costituito da 15 punti per affrontare il problema della *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), che ha l'obiettivo di contrastare le strategie di natura fiscale applicate dalle aziende: quali la riduzione della base imponibile per sottrarre imposte al fisco e la traslazione dei profitti da paesi che applicano aliquote di imposte maggiori a quelli che adottano un regime favorevole.

Il progetto ha lo scopo di attribuire la tassazione dei profitti aziendali nel luogo in cui gli stessi sono stati realizzati, ovvero dove sono state svolte le attività che ne hanno permesso la creazione. Nonostante il piano sia stato predisposto con accuratezza e abbia una portata ampia, è risultato parzialmente efficace nel dirimere le pratiche elusive adottate dalle imprese multinazionali.

In attesa che l'OCSE predisponga nuove direttive, l'Unione Europea e alcuni Stati membri hanno formulato diverse proposte, sia a livello nazionale che internazionale, per tentare di risolvere la problematica.

L'elaborato è organizzato in quattro capitoli.

Il primo identifica i numerosi vantaggi che il processo di digitalizzazione ha comportato nello svolgimento dell'attività e i nuovi modelli di business che sono adottati dalle imprese digitali; studia il commercio elettronico come nuova forma di mercato virtuale in relazione al profilo fiscale, in quanto le caratteristiche dello stesso rendono complicata l'applicazione delle norme vigenti in materia di tassazione; analizza le particolari architetture adottate dalle imprese multinazionali per sottoporre uno stato nell'impossibilità di esercitare la propria potestà impositiva sul reddito generato dalle stesse, oppure per ridurre il carico fiscale.

A fronte delle problematiche rilevate, il secondo capitolo esamina la nozione di stabile organizzazione, sotto il profilo nazionale e internazionale, in quanto la stessa rappresenta il fondamento per la tassazione di un'impresa non residente; evidenzia le modifiche che lo sviluppo del commercio elettronico ha comportato alla definizione e i principali limiti a cui si incorre applicandola alle imprese digitali che operano su scala globale.

Il terzo capitolo analizza il dibattito che sta interessando il nostro Paese. Vaglia le molteplici proposte formulate negli anni con i relativi limiti riscontrati, con un focus sull'ultima espressa, l'Imposta sui Servizi Digitali, per mezzo della quale l'Italia modifica i caratteri principali delle precedenti ipotesi manifestate per accostarsi alla proposta europea.

Il quarto capitolo esamina le proposte espresse in sede europea e dall'OCSE con l'obiettivo di limitare le pratiche elusive delle imprese multinazionali, inoltre sono studiate le esperienze di altri Stati europei, i quali hanno già attuato, oppure hanno enunciato progetti in fase di applicazione con il medesimo scopo, esaminando in particolare le differenze che intercorrono tra le disposizioni formulate a livello nazionale dagli Stati e la proposta di Imposta sui Servizi Digitali europea e quella italiana.

Capitolo I L'economia digitale

1.1 Il processo di digitalizzazione

Dall'inizio del nuovo millennio si sono susseguite una serie di innovazioni derivanti dall'incremento e dallo sviluppo delle tecnologie e dal loro utilizzo in ambito lavorativo, nell'organizzazione delle imprese, nella formazione delle relazioni interpersonali e in numerose altre situazioni. In particolare, il fenomeno che si analizza è la sempre maggiore integrazione e ibridazione tra il digitale e l'economia, in cui i processi produttivi vengono trasformati e ottimizzati apportando miglioramenti alla produttività e alla qualità dei servizi. Si è creata una società caratterizzata dalla gestione, dalla rapidità dell'informazione e dall'accesso sempre più diffuso ai dati che rappresentano i presupposti della cosiddetta *"società dell'informazione"*¹.

Al fondamento di questo processo vi è l'*Information and Communications Technology* (ICT), che rappresenta l'insieme di tutte le tecnologie impiegate nella trasmissione, ricezione ed elaborazione dei dati e delle informazioni. Attraverso lo sviluppo di questa tecnologia, avvenuto agli inizi degli anni Novanta, è stato creato Internet che intendeva realizzare obiettivi ben definiti che, ad oggi, risultano essere diversi dalle molteplici funzioni che gli attribuiamo. Internet è nato con lo scopo di facilitare lo scambio e la condivisione delle informazioni e delle conoscenze in materia militare e accademica; solo in un secondo momento si sono comprese le potenzialità di tale piattaforma nell'apportare vantaggi a differenti funzioni ed è stata sviluppata la tecnologia delle mail, che permette la tempestività nelle comunicazioni. Da questo processo, Internet si è affermato come uno standard universale che incentiva la connettività. Esso si è diffuso, in un primo momento, quando il governo americano ha rimosso i limiti posti per il suo impiego e simultaneamente ne ha sospeso il finanziamento permettendone lo sfruttamento a fini commerciali. Da ciò ne è conseguita una diffusione a livello esponenziale anche negli altri continenti, dando vita ad un'unica rete integrata a livello globale.

Il processo in esame è denominato digitalizzazione, in quanto implica l'applicazione e l'incremento della componente informatica in ogni sistema con l'intento di renderlo più

¹Commissione Europea, COM (93) 700 final, *Growth, competitiveness, and employment. The challenges and ways forward into the 21st century*, 1993.

veloce e attuale. La digitalizzazione è dunque *“l’insieme delle attività e dei comportamenti collegati all’utilizzo della rete internet”*².

Con il trascorrere del tempo, questo fenomeno si è esteso in diversi settori e ambiti professionali, includendo anche l’economia. Da alcuni sondaggi che interessano le aziende italiane in relazione alla digitalizzazione in ambito lavorativo è palese come la trasformazione digitale risulta essere una priorità per ogni azienda in quanto comporta una rivalutazione dei modelli di business e delle architetture operative. Il settore per il quale la digitalizzazione è di rilevante importanza è quello dei rapporti con la clientela. L’utilizzo esponenziale degli smartphone e dei social sta letteralmente rivoluzionando il mercato e, per le imprese è diventato estremamente importante seguire il cliente, sia prima dell’acquisto che nella fase successiva, in modo da favorire la nascita di legami continuativi tra il prodotto e il fruitore.

Numerose imprese, consapevoli che la maggior parte degli acquirenti utilizza quasi esclusivamente i canali online per informarsi e concludere un acquisto, utilizza profili sui social network, applicazioni per gli smartphone, siti web e call center per creare e intrattenere con loro un rapporto diventato ormai indispensabile³.

Al contrario le imprese denunciano alcune difficoltà nella gestione dei pagamenti e nello scambio dei documenti online, ma allo stesso tempo una riduzione dei servizi digitali provocherebbe difficoltà all’azienda nell’eseguire le transazioni e il mancato funzionamento sia del sito web che delle applicazioni con conseguente pubblicità negativa e quindi perdita di fiducia da parte dei clienti.

Pertanto, per le organizzazioni che operano nel mercato nell’era digitale è di fondamentale importanza rivedere i tradizionali modelli di business e reinventarli considerando le nuove tecnologie in modo da poter essere competitive nel nuovo mercato.

² In prima battuta potrebbe sembrare un approccio non completamente esaustivo, ma da un’attenta riflessione sulle diverse espressioni della digitalizzazione si deduce che quasi la totalità di esse passa da internet, restando fuori da questo canale veramente pochi casi. Del resto, nei principali studi internazionali si parla spesso di internet-related activities. (Hamilton Consultants, 2009) o più semplicemente di “internet economy” (McKinsey, 2011 e OECD, 2013).

³ *Gli impatti della digitalizzazione*, Digital Innovation Hub, disponibile a: <https://www.innexhub.it/gli-impatti-della-digitalizzazione/> .

L'adattamento delle imprese al digitale offre principalmente tre benefici, quali l'opportunità di accrescere la propria efficienza in ambito di analisi o di intelligenza artificiale, la possibilità di migliorare l'organizzazione dell'intero business, intesa come una ridefinizione dei processi produttivi e infine una più ampia condivisione delle informazioni, quindi la possibilità di decentralizzare il potere di decisione. Inoltre, le società hanno la possibilità di incrementare la qualità e l'efficienza dei propri investimenti sia materiali che immateriali, per esempio nei nuovi sistemi di management digitali.

Il potenziamento del digitale ha condotto a numerose invenzioni in ogni settore: analizzando nello specifico le imprese che operano nell'industria manifatturiera sono state sviluppate la robotica, la stampa 3D e l'intelligenza artificiale, che rendono meno onerosa qualsiasi tipo di mansione. La robotica intende, dove possibile, sostituire il capitale umano con i robot che sono studiati con tratti umani quali la memoria, la voce e il riconoscimento visivo, questi inoltre risultano essere più precisi, sicuri e produttivi dell'uomo specialmente per quanto riguarda le mansioni pericolose e sistematiche. Le stampanti 3D facilitano la realizzazione di prodotti attraverso l'utilizzo di dedicati programmi con i quali è possibile creare oggetti e stamparli direttamente in formato tridimensionale. La ricerca è in continua evoluzione per migliorare e poter risolvere qualsiasi problema che possa sorgere ed implementare le innovazioni già studiate con l'obiettivo di apportare efficienza ed efficacia alle imprese.

1.2 Il commercio elettronico

La tecnologia, oltre ad apportare miglioramenti alla produzione, ha potenziato anche la negoziazione mediante l'espansione e la creazione di nuovi mercati, denominati "*market place*", che facilitano la condivisione e quindi l'internazionalizzazione dei prodotti e dei servizi. Oltre ai market place, sono state ideate piattaforme nelle quali è possibile commercializzare, e quindi avere accesso a beni localizzati in qualsiasi paese a bassi costi. In passato questa forma di scambio rappresentava una facilitazione riservata alle grandi imprese, oggi anche le piccole realtà e i consumatori finali ne hanno accesso a fronte di pagamenti ridotti.

La distribuzione attraverso tali canali è conosciuta come commercio elettronico, in inglese e-commerce, e richiama l'utilizzo dell'ICT nelle attività commerciali. Il commercio

elettronico si caratterizza per la vendita di prodotti e servizi per mezzo di piattaforme online disponibili nel *Word Wide Web*, perciò l'acquisto, diversamente da come avviene per i tradizionali canali, manca del contatto visivo che aveva caratterizzato fino a poco tempo prima l'unico metodo tramite il quale avveniva l'incontro tra la domanda e l'offerta. Da qui si evince la particolarità del commercio elettronico che rende possibile operare nel mercato globale permettendo alle imprese, e ai consumatori, di andare oltre lo spazio fisico e intrattenere rapporti in rete riuscendo in questo modo a ridurre i costi di gestione.

Secondo l'OCSE il commercio elettronico comprende: *"tutte quelle categorie di transazioni commerciali che coinvolgono sia organizzazioni sia individui, basate sul trattamento e sulla trasmissione di informazioni digitalizzate e che includono testo, suono, immagini"*. Una definizione differente viene data dalla Commissione europea, che lo descrive come: *"l'attività di contrattazione elettronica di beni e servizi, la distribuzione di contenuti digitali in rete, il trasferimento elettronico di fondi, azioni e polizze elettroniche, le aste commerciali in rete, i servizi post-vendita, gli appalti pubblici, le attività di vendita diretta al consumatore"*⁵.

Come si comprende da entrambe le definizioni la *Digital Economy* si caratterizza per la separazione tra le cose fisiche e il contenuto della conoscenza e dell'informazione, ed è appunto quest'ultimo che risulta essere l'oggetto caratterizzante delle transazioni digitali poiché è di facile diffusione e perfettamente accessibile indipendentemente dalla fisicità. Tale distinzione si riflette anche nei mercati in cui l'impresa deve competere dal momento che inizia ad operare: quello delle cose fisiche e quello virtuale nel quale avvengono le cessioni di conoscenze e informazioni, ogni impresa deve quindi essere in grado di creare valore in entrambi i mercati in modo differente in quanto nel primo le conoscenze e le informazioni sono funzionali ad una successiva produzione, nel secondo invece, le stesse possono essere fonte di ricavo perché comportano l'incremento delle relazioni con i clienti.

⁴ Commissione Europea, COM 96/0283, *Decisione del Consiglio che adotta un programma comunitario pluriennale per incentivare la realizzazione della società dell'informazione in Europa, ("Società dell'Informazione")*, 1997.

⁵ Commissione Europea, COM 157, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, 1997.

A fronte di tale distinzione questa forma di commercio può assumere due connotazioni differenti: quella di commercio indiretto nel caso in cui la cessione del bene avviene per via telematica e la sua consegna per mezzo dei canali tradizionali, quali poste o corriere; e quella di commercio diretto quando non solo la cessione, ma anche la consegna ha luogo in via telematica. Nel primo caso il bene conserva le proprietà di “materialità” e “fisicità”, è dunque possibile determinare i soggetti coinvolti e l’oggetto della transazione. Nel secondo invece l’operazione avvenuta non lascia alcuna traccia, ad eccezione del movimento bancario ed è quindi complicato, se non impossibile, identificare i soggetti coinvolti e l’oggetto della cessione.

Un’ulteriore distinzione può avvenire in riferimento alla natura dei soggetti che svolgono le transazioni: il commercio può essere definito *Business to Business* (B2B) nel caso in cui entrambi i soggetti siano imprese e *Business to Consumer* (B2C) quando la transazione è conclusa tra un’impresa venditrice e un consumatore finale⁶.

L’entità distintiva, che rappresenta il valore esatto di tale tecnologia, è l’interconnessione e lo stretto rapporto che viene a crearsi tra gli utenti, ai quali è permesso utilizzare Internet quando lo desiderano. Per tale ragione questo business si caratterizza da una relazione diretta tra il numero degli utilizzatori e il valore della medesima rete che aumenta esponenzialmente all’incremento anche di solo un soggetto.

Il commercio elettronico risulta essere molto profittevole dal lato dell’offerta: l’allestimento di un sito e-commerce, infatti, può essere associato all’apertura di un nuovo canale di vendita, che offre numerosi vantaggi rispetto ai mezzi tradizionali. In primo luogo, permette lo svolgimento dell’attività con l’impiego di un minor numero di persone, e, di conseguenza, la flessibilità nello scegliere le risorse utili. Inoltre, queste piattaforme sono soggette agli effetti network, vale a dire che la partecipazione degli utenti comporta un aumento delle sinergie e quindi un aumento del valore del sito stesso. Infine, le barriere all’entrata sono ridotte perciò il settore risulta volatile e, grazie al continuo sviluppo dello stesso, per le organizzazioni è maggiormente fattibile poterci operare. Di conseguenza il commercio elettronico permette alle imprese, sia di elevate dimensioni che alle PMI, di raggiungere nuovi mercati, anche esteri, e creare relazioni

⁶ Di Cocco C., *Manuale di diritto dell’informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna 2002, p.157.

con consumatori che per mezzo dei canali tradizionali non avrebbero potuto interagire con l'impresa stessa.

Anche dal lato della domanda la nuova forma di commercio è valutata positivamente dagli utenti: questi infatti riescono a soddisfare al meglio i bisogni e le proprie esigenze, in quanto il web permette l'accesso ad una vasta e diversificata scelta di prodotti e servizi, sia in relazione alle caratteristiche intrinseche dello stesso sia sotto l'aspetto del prezzo. Inoltre, l'acquisto online è un processo molto semplice e a disposizione dei clienti in ogni momento, che permette loro di risparmiare tempo e costi di mediazione. La consapevolezza del consumatore aumenta attraverso l'accessibilità e la disponibilità di informazioni, in quanto i clienti condividono tra loro le esperienze e informazioni utili comportando anche maggiori aspettative sull'usabilità del prodotto. Per mezzo della trasformazione digitale, gli acquirenti si aspettano di ottenere tutto ciò che desiderano, attendono che le imprese riescano a soddisfare ogni tipo di esigenza in modo semplice e rapido; quello che non è chiaro è se i comportamenti dei consumatori implicino l'evoluzione delle tecnologie digitali e la formulazione di nuovi prodotti e servizi oppure se il processo sia esattamente al contrario, tuttavia è possibile affermare che nell'era digitale è presente una forte collaborazione tra produttore e consumatore⁷.

A fronte dei vantaggi illustrati, secondo alcuni studi è risultato che la digitalizzazione dell'economia potrebbe comportare un forte incremento nei consumi, specialmente per quanto riguarda i periodi di recessione economica.

I punti fondamentali su cui si fonda l'economia digitale per far leva sulla creazione del valore sono essenzialmente quattro, quali⁸:

- l'incremento del PIL,
- la creazione di nuovi posti di lavoro,
- la spinta per lo sviluppo delle imprese,
- il surplus per i consumatori.

Secondo uno studio di *World Economic Forum* la tecnologia digitale ha arricchito di 142 miliardi l'economia e ha creato 6 milioni di posti di lavoro in un arco di tempo di due

⁷ McQuivey J., *Digital Disruption: Unleashing the next wave of innovation*, Boston, 2013.

⁸ Lepido D., *Economia digitale in cerca di sgravi e venture capitali*, in *Il Sole 24 ore*, 2011.

anni, compresi tra il 2014 e il 2016, e questi risultati sono in progressivo aumento in quanto la digitalizzazione è tutt'ora in fase di sviluppo.

Da alcuni studi entro il 2025 i robot svolgeranno più della metà dei lavori attualmente esistenti, eppure nessun lavoratore rimarrà disoccupato, anzi a fronte dell'automazione di 75 milioni di mansioni, si prevede la creazione di 133 milioni di nuove posizioni che richiedono personale specializzato, con particolari competenze legate all'Information Technology; le posizioni maggiormente richieste sono di esperti di analisi e di intelligenza artificiale, scienziati e manager gestionali.

A conferma delle ricerche svolte, Terry Gregory, membro del dipartimento di ricerca sul mercato del lavoro dell'istituto tedesco, afferma che la digitalizzazione nel quinquennio tra il 2011 e 2016 ha contribuito alla crescita del PIL per almeno 1%, e ha comportato una riduzione del tasso di disoccupazione del 5%⁹.

In relazione allo sviluppo di internet, il web, le riviste specialistiche, gli istituti di ricerca e i quotidiani economici si sono dedicati ad analizzare e stimare il futuro giro di affari che questo avrebbe comportato a livello mondiale. Nonostante i dati non fossero allineati tra loro, la considerazione di fondo era che questa forma di business sarebbe cresciuta in modo esponenziale globalmente. Internet passa così da essere un fenomeno di moda ad essere un veicolo economico, come testimoniato dal numero di siti commerciali che vengono aperti ogni giorno.

Il commercio elettronico negli anni è incrementato in tutto il mondo, lo sviluppo è stato favorito dalla creazione del *World Wide Web* e dall'accrescimento dei *browsers* che agevolano la navigazione in rete. Da alcune ricerche è risultato che, nel 2018, 2,81 miliardi di consumatori ha comprato online, questo numero fa riferimento a più della metà degli utenti che quotidianamente naviga nel web.

Il cuore dell'e-commerce resta la zona dell'Asia - Pacifico che ha prodotto nel 2018 1.892 miliardi di dollari. Al secondo posto ci sono gli Stati Uniti, ad opera di *Amazon*, a cui sono riconducibili il 5% di tutte le vendite statunitensi. In Europa il numero degli utenti e compratori online è ridotto rispetto a quello registrato negli altri continenti, ma negli ultimi anni è in continua crescita: nel corso del 2018 il numero degli utenti che ha

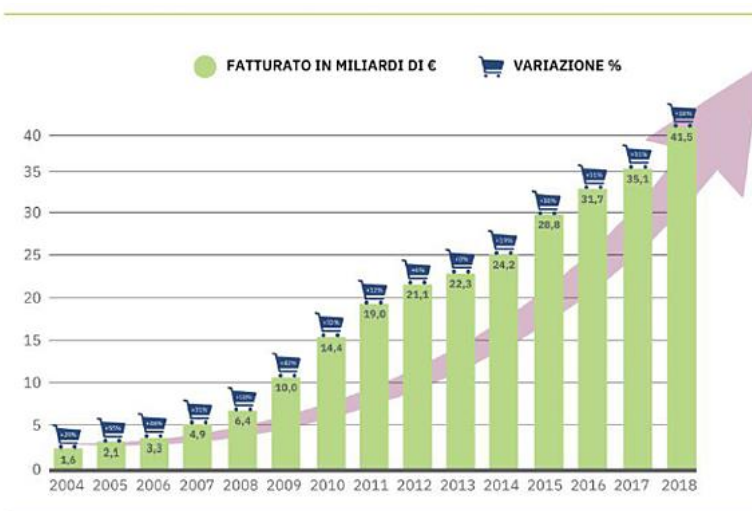
⁹ Angius R., *World Economic Forum: entro il 2025 i robot svolgeranno metà dei nostri lavori attuali*, in La Stampa, 2019.

effettuato acquisti online è aumentato di un punto percentuale rispetto all'anno precedente, contando il 69%.

Esaminando specificatamente la nostra nazione, si evidenzia un netto ritardo rispetto ad altri Stati europei: l'Italia occupa infatti la ventiquattresima posizione su ventotto paesi facenti parte dell'UE nella classifica del Digital Economy & Society Index¹⁰. Il fatturato derivante dagli acquisti effettuati tramite internet nel 2018 è cresciuto del 18% rispetto all'anno precedente; da alcune stime questo crescerà con un tasso del 2,8% nel 2020 e del 3,1% nel 2021¹¹.

Figura 1. La crescita del fatturato e-commerce in Italia (miliardi di dollari)

Fonte: Casaleggio Associati, 2019.



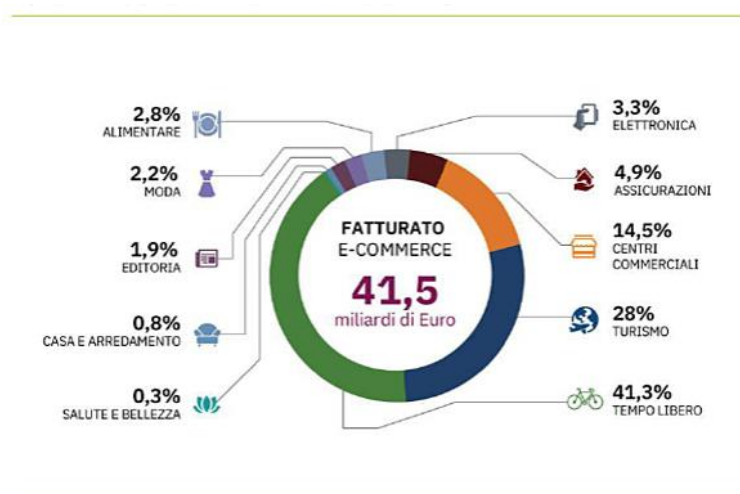
Gli utenti tendono ad acquistare online beni che appartengono alla categoria del “tempo libero”, a cui corrisponde più del 40% del totale del fatturato. A questo settore appartengono gli acquisti dei biglietti del cinema, delle partite di calcio, dei concerti, ma quello che ha maggior impatto è il gioco online. Al posto successivo ci sono gli acquisti del settore turistico, il quale è aumentato del 9% rispetto al 2017, arrivando quasi al 30% del fatturato totale. Il settore che maggiormente ha subito un’accelerazione è quello della “salute e bellezza”, che è incrementato esponenzialmente grazie alle farmacie online.

¹⁰ Indice realizzato dalla Commissione Europea con l’obiettivo di monitorare lo stato di digitalizzazione dell’economia e della società di ognuno degli Stati dell’Unione.

¹¹ Confindustria digitale, *Il digitale in Italia 2019 mercati, dinamiche, policy*, 2019, p. 3-4.

Figura 2. La distribuzione del fatturato e-commerce in Italia

Fonte: Casaleggio Associati, 2019.



Le imprese italiane, in relazione alle nuove opportunità offerte dall'industria 4.0 piuttosto che acquisire efficienza operativa per *"fare meglio le stesse cose"*, sono interessate ad innovarsi per riuscire a *"fare cose diverse o fare le stesse cose ma in modo diverso al fine di distinguersi dai competitor"*¹². Perciò queste intendono riformulare i modelli di business già definiti e adottati dalle grandi imprese, in particolare da quelle americane e quelle tedesche, che rendono difficile alle imprese in questione competere nel mercato.

Mediante l'adozione delle tecnologia le aziende italiane hanno l'occasione di migliorare la loro efficienza sia sotto il profilo produttivo che organizzativo integrando la filiera operativa alla quale appartengono e riuscendo a realizzare un ecosistema intelligente e interconnesso in cui le imprese operano congiuntamente con l'obiettivo di fornire un prodotto competitivo; tale aggregazione permette alle stesse di avere accesso più facilmente alle risorse finanziarie, a quelle tecnologiche e infine alle know-how¹³.

¹² Porter M.E., *What is Strategy?*, Harvard Business Review, 1996, p. 61-78.

¹³ Bagnoli C., Bravin A., Massaro M., Vignotto A., *Business Model 4.0*, Studi e ricerche 14: 2018, p. 59: *Intercettando la spinta tecnologica e di innovazione legata alla rivoluzione industriale in corso, le PMI italiane hanno l'opportunità di sfruttare le proprie potenzialità per organizzare, integrare e disciplinare le filiere produttive alle quali pertengono, passando da un modello frammentato a un modello di ecosistema intelligente e interconnesso, in cui le imprese operano congiuntamente, per fornire un prodotto competitivo. L'aggregazione delle PMI in network di imprese interconnesse faciliterà anche il loro accesso alle risorse sia finanziarie, che tecnologiche e, più in generale, l'accesso alle fonti di conoscenza.*

I business model che sono stati sviluppati tramite la digitalizzazione sono dodici e sono raggruppabili in 4 meta business model 4.0 in relazione all'influenza dei diversi benefici operativi sui fattori critici di successo di ogni attività, che definiscono l'indirizzo strategico della stessa impresa¹⁴. I quattro meta business digitali sono:

- *smart factory business model* riconducibile alla dimensione strategica dell'Eccellenza Operativa 4.0: questo modello di business è adottato principalmente dalle imprese che operano nel settore business to business e intende chiarire se per l'impresa sia più conveniente una produzione seriale oppure una produzione singolare, ottenendo un prodotto personalizzato in relazione alle esigenze di ogni cliente realizzato però per mezzo di un processo produttivo industriale standardizzato.

Con l'integrazione del digitale nella produzione le imprese massimizzano l'efficienza produttiva in quanto è possibile connettere i diversi impianti e macchinari in modo da ottimizzare i processi di monitoraggio e controllo delle attività, nella progettazione dell'offerta; inoltre, l'impresa ha il compito di raccogliere i dati sui clienti e modificarli in informazioni utili ai fini del perfezionamento delle attività svolte e delle risorse. Dunque, le imprese hanno la possibilità di ridurre gli errori relativi alla progettazione laddove lo stesso venga rilevato, conseguentemente sono ridotti gli sprechi e i consumi delle risorse utili.

Questo modello si articola a sua volta in ulteriori business model 4.0 quali gli *smart manufacturing, i mass customization e gli hub & spoke produttivi*¹⁵;

- *servitization business model* riconducibile alla dimensione strategica della Leadership di Prodotto 4.0: questo modello è maggiormente utilizzato dalle imprese che operano direttamente con il consumatore finale, ha l'obiettivo di risolvere la questione del prodotto tangibile rispetto a quello intangibile in modo da riuscire a vendere sia le qualità intangibili dei beni materiali che quelle tangibili dei servizi immateriali in quanto intende giungere alla vendita congiunta del prodotto fisico e dei servizi aggiuntivi, l'impresa in questo modo fidelizza il

¹⁴ Bagnoli C., Bravin A., Massaro M., Vignotto A., *Business Model 4.0*, Studi e ricerche 14, 2018, p.119 e ss.

¹⁵ Davis S., *Future Perfect: Tenth Anniversary Edition*, Boston, 1997.

cliente e ottiene nuove fonti di profitto. La digitalizzazione inoltre vorrebbe sostituire del tutto i beni con i servizi, questo processo dà appunto la denominazione a tale modello, ovvero *servitization*, che fa riferimento alla cessione dell'”*everything as-a-service*”¹⁶. Il modello riduce i costi e i rischi per i consumatori che passano dall'essere proprietari, quindi dal sostenere un costo fisso, a pagarne uno variabile legato alla flessibilità del modello *pay-for-use*. L'impresa aumenta i ricavi e riduce i costi di produzione dello stesso bene. Un'altra caratteristica è riconducibile alla sostenibilità del prodotto, ovvero l'impresa intende aumentare la durata dei beni con l'obiettivo di ridurre il costo di produzione e, al tempo stesso, renderlo riciclabile e riutilizzabile.

Il *servitization business model* si articola in *servizi add-on hardware*, *servizi add-on software*, *servizi everything as-a-service*¹⁷;

- *data-driven business model* riconducibile alla dimensione strategica dell'intimità con il cliente 4.0: tale modello si adatta alle esigenze delle imprese che sono attive nel Consumer to Business, vale a dire per quelle imprese che operano nei settori in cui i nuovi prodotti e servizi creati sono stati sviluppati a partire dalle esigenze ed esperienze dei clienti. Le imprese tendono a conservare una maggior quantità possibile di dati e informazioni per riuscire a comprendere al meglio i comportamenti dei clienti e di conseguenza poter conformare la propria offerta e accostarla a servizi aggiuntivi o complementari personalizzati. Inoltre, attraverso la raccolta dei dati l'impresa è in grado di prevedere i comportamenti, le richieste dei clienti e progettare in via anticipata sia prodotti che servizi innovativi, e allo stesso tempo migliorare quelli già prodotti. L'obiettivo è quello di ottimizzare l'esperienza dell'utente attraverso l'assistenza nella fase prevendita e postvendita sia sui canali di contatto fisico con il cliente stesso che attraverso quelli digitali in quanto, ad oggi, la multicanalità dell'impresa risulta essere uno strumento essenziale per ottimizzare il rapporto con lo stesso. L'impresa adottando tale modello intende capire se sia più conveniente la

¹⁶ I nuovi modelli di business della trasformazione digitale, Uniquon, 2019, disponibile a: <https://www.uniquon.com/post/i-nuovi-modelli-di-business-della-trasformazione-digitale>.

¹⁷ Levitt T., *Marketing intangible products and product intangibles*, Harvard University, 1981, p. 37-47.

knowledge exploitation oppure knowledge exploration. Le imprese, quindi, acquisiscono dai clienti, o dall'attività di ricerca, nuove conoscenze utili da affiancare a quelle già esistenti. Il modello si sviluppa in *smart customer experience, data monetization diretta, data monetization indiretta*¹⁸;

- *platform business model* riconducibile alla dimensione strategica della Leadership Ecosistemica 4.0: il modello in analisi è applicato nelle transizioni Consumer to Consumer e intende far in modo che il cliente, quale destinatario dei beni e servizi, non assuma solamente un ruolo passivo di consumatore ma prenda parte al processo di formazione del prodotto diventando *prosumer* (ovvero producer e consumer al tempo stesso). Le imprese si avvalgono della c.d. *platformization* ovvero una piattaforma aperta sia a produttori che consumatori esterni all'impresa per scambiare in modo rapido tutte le idee e informazioni necessarie. Per mezzo delle piattaforme le imprese aumentano le proprie conoscenze e riescono ad innovare l'offerta, beneficiando dei vantaggi di un'economia di scala e al contempo di quelli di un'economia di rete, ovvero in cui il valore creato da ogni utente varia in relazione al numero totale di utenti che partecipano alla piattaforma. Le aziende riducono i costi e i rischi in quando producono beni che sono "commissionati" dagli utenti. Il modello si articola in *smart product, smart innovation, broker & technology platform*¹⁹.

I modelli sono tra loro indipendenti ma possono essere integrati in modo tale che l'impresa riesca a preservare un vantaggio competitivo sostenibile nel tempo.

Dunque, la diffusione di internet e del commercio elettronico agevola lo scambio commerciale a livello di intera nazione ma anche internazionale, tuttavia comporta alcune complicazioni nell'applicazione delle norme vigenti in materia di tassazione. Questo avviene perché una delle tipicità del commercio elettronico è quella di permettere lo svolgimento dell'attività a prescindere dagli elementi materiali, quali per eccellenza la sede in cui avviene l'attività e il bene oggetto di trasferimento, ovvero i fattori attraverso i quali è possibile riconoscere un collegamento con il territorio stesso, ai fini dell'attribuzione della potestà impositiva. Questa criticità è stata rilevata fin dalle

¹⁸ March J.G., *Exploration and Exploitation in*, Organ Sci, 2(1), 1991, p. 71- 87.

¹⁹ Joint-Production 4.0, *Nuove sfide per la cooperazione economica italo-tedesca*, Roland Berger, 2016.

prime analisi della nuova forma di commercio, in quanto rende inapplicabili i tradizionali criteri di tassazione.

Le vigenti norme in materia di imposizione non si dimostrano adatte alla nuova forma di commercio, poiché risulta difficile identificare il luogo effettivo in cui i soggetti coinvolti nelle transazioni effettivamente operano, questo avviene perché la delocalizzazione non permette di individuare l'ubicazione della sede delle attività o del luogo in cui l'oggetto della cessione è consumato; inoltre è difficile attribuire ad un soggetto la qualità di "titolare" di un sito web e quindi di individuare gli operatori economici; l'oggetto della cessione sono beni dematerializzati, o informazioni digitali; la difficoltà risiede nell'impossibilità di verificare l'obbligo fiscale relativo alla registrazione contabile delle dette operazioni.

Nonostante tale argomento sia fonte di dibattito da diverso tempo, ad oggi, non si è riusciti a definire una disciplina fiscale specifica per l'e-commerce da ciò consegue che le imprese continuano ad attuare comportamenti di evasione ed elusione fiscale implicando rilevanti perdite di gettito per le amministrazioni tributarie coinvolte.

1.2.1 La disciplina Iva nel commercio elettronico

L'economia digitale permette alle imprese di realizzare le proprie attività senza disporre degli elementi materiali, che fino a poco tempo prima rappresentavano un requisito fondamentale. Questo aspetto rende inapplicabili le norme in vigore in tema di tassazione. Tuttavia, l'Unione Europea ha preso più volte posizione ribadendo la sua intenzione, in conformità a quanto dichiarato dall'OCSE, a non introdurre delle imposte *ad hoc* per il commercio elettronico che potrebbero ostacolare lo sviluppo in quanto, lo stesso, contribuisce all'integrazione comunitaria e alla crescita economica²⁰.

In seguito ad alcune analisi, in campo Iva, la Commissione europea ha presentato una proposta legislativa con l'obiettivo di attuare un sistema apposito, poiché è stato rilevato che il criterio comune Iva ha un ruolo fondamentale nel mercato unico europeo e rappresenta un'importante fonte di entrate che permette la crescita dell'Unione. Tale schema necessita di riforme che facciano fronte al crescente rischio di frode. Il "divario

²⁰ Marè M., Sperotto S., *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali: L'OCSE, l'Unione Europea e la Wto hanno sempre manifestato una posizione comune affermando che il commercio elettronico dovrebbe essere libero di prosperare e di svilupparsi, senza essere ostacolato da forme distorsive o inopportune di tassazione.*

dell’Iva”, cioè la differenza tra le entrate Iva stimate e l’importo che è stato effettivamente riscosso, fornisce una previsione delle perdite dovute ad evasione e frode fiscale e risulta di circa 170 milioni di euro²¹.

La Commissione ha allora affermato che il commercio elettronico è “a pieno titolo soggetto all’Iva”, e chiarisce che, nonostante non intenda introdurre nuove imposte specifiche per l’economia digitale, sostiene che l’Iva debba essere applicata alle cessioni di beni e prestazioni di servizi *“indipendentemente dai mezzi di comunicazione o dalle forme di commercio utilizzate per effettuare tali operazioni”*²².

È importante allora osservare come l’imposta è attuata nel commercio elettronico, analizzando separatamente le due fattispecie caratterizzanti e considerare gli interventi posti in essere dalla Commissione con l’obiettivo di minimizzare le pratiche di evasione. Il commercio elettronico indiretto è assimilabile alla cessione di beni, pertanto ai fini Iva sono applicate le norme interne, comunitarie e internazionali in quanto l’operazione in oggetto è equiparabile a una transazione tradizionale, che si fonda sul contatto diretto tra cedente e cessionario. Ai fini di un’analisi dettagliata dello stesso è agevole suddividere le transazioni in relazione alla natura del beneficiario.

- Nel caso in cui la vendita avvenga nei confronti di un consumatore finale, e questo sia residente nel medesimo Stato del venditore, l’emissione della fattura, della ricevuta e dello scontrino fiscale²³ non sono obbligatori, a meno che non siano richiesti dal cliente stesso²⁴.
- Se l’acquirente invece è residente in uno Stato membro diverso da quello di localizzazione del venditore, l’impresa venditrice è obbligata a emettere la fattura in conformità alle specifiche condizioni normative previste. Questo perché le vendite scontano l’Iva nella condizione in cui i beni sono spediti o trasportati dal cedente o per suo conto in un altro Stato membro e quando l’ammontare annuo delle vendite, riferito all’anno precedente o all’anno in

²¹ CASE, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*, 2015.

²² Commissione europea, COM 374, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, 1998.

²³ D.P.R. 696/1996, art. 2, comma 1, lettera o).

²⁴ D.P.R. 633/1792, art. 22, comma 1, n.1).

corso, in un Paese membro è inferiore a 35.000 euro, oppure minore alla soglia definita da ciascuno stato²⁵.

Più precisamente, l'operazione è rilevante ai fini Iva nel luogo del consumo, ovvero nel Paese in cui è localizzato il cessionario nel caso in cui il cedente superi la soglia prefissata; invece l'operazione è rilevante nel Paese dove si trova il bene nel momento della cessione, vale a dire nello Stato di residenza del venditore stesso quando il venditore non supera la soglia²⁶.

Dunque, se l'impresa supera la soglia nello Stato membro di destinazione deve aprire una posizione Iva nello stesso Stato, tramite identificazione diretta oppure per mezzo di un rappresentante fiscale, quindi deve addebitare l'Iva locale in quanto le è stata attribuita tale qualifica. Nel caso di superamento della soglia durante l'anno, l'operazione che ne ha implicato il superamento deve essere gestita con la posizione Iva nello Stato di destinazione, così come quelle che sono realizzate in via successiva. Perciò l'impresa una volta che ha trasmesso le fatture di vendita al gestore della posizione Iva locale, incarica quest'ultimo di espletare gli adempimenti previsti in ambito Iva nel Paese di residenza, ed eventualmente, nel Paese di destinazione. La posizione Iva ha una validità minima di tre anni, dopo tale termine può essere revocata esercitando la facoltà nella dichiarazione Iva e ha validità a partire dal periodo di imposta stesso.

- Quando il cessionario è localizzato in uno Stato extra UE, la transizione non è imponibile, in quanto configura come un'esportazione²⁷.

Per quanto concerne le operazioni che sono rese tra operatori economici, la disciplina è differente: innanzitutto è sempre obbligatorio emettere la fattura di vendita, che può essere immediata o differita.

- Nel caso in cui l'acquirente sia un'impresa italiana la fattura consente la detrazione dell'Iva sull'acquisto.
- Se invece il beneficiario è un'impresa estera è necessario indicare nella stessa la dicitura: "operazione non imponibile, art. 41, comma 1, del DL 331/1993".

²⁵ Direttiva Comunità Europea, *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, n. 112, 2006.

²⁶ Rizzi F., *Commercio elettronico "indiretto": profili fiscali – II° parte*, Euro conference News, 2019.

²⁷ D.P.R. 633/1972, art. 8, comma 1.

Il cedente, oltre all'onere di verificare la correttezza del numero di partita Iva fornitagli attraverso gli appositi programmi, deve trasmettere all'Agenzia delle Dogane l'elenco delle cessioni intracomunitarie di beni e trasmettere all'Agenzia delle entrate la Comunicazione mensile delle operazioni transfrontaliere.

- Quando il cliente Business è localizzato in un Paese extra UE la procedura di esportazione rimane la medesima applicata per i consumatori finali.

Dal 2015 è stata predisposta una nuova procedura che agevola l'adempimento Iva per i soggetti UE, quale il MOSS – *Mini One Stop Shop* che permette l'identificazione in uno Stato membro, che normalmente è quello in cui l'operatore ha stabilito la propria sede; tuttavia, nel caso un'impresa disponga di più sedi in diversi Paesi, essa ha la possibilità di scegliere in quale stato essere identificata. Per quanto riguarda l'identificazione in Italia, l'Agenzia delle entrate ha costituito un portale web, che è il medesimo che deve essere utilizzato per la presentazione della dichiarazione trimestrale relativa ai servizi prestati suddivisi per i singoli stati membri da trasmettersi entro il giorno 20 del mese successivo. L'utilizzo del portale, che fino a questo momento è riservato ai fornitori di servizi elettronici, sarà esteso anche a tutte le imprese che vendono beni online a partire dal 1° gennaio 2021.

La Commissione europea inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2019, ha introdotto una nuova procedura istituendo un'unica soglia a livello comunitario, con l'obiettivo di agevolare le PMI, perciò al venditore è applicata l'Iva del territorio in cui ha la residenza fin tanto che l'ammontare totale delle transazioni effettuate nei confronti di clienti localizzati nel territorio dell'UE, al netto dell'Iva, sia inferiore a 10.000 euro all'anno, una volta superato tale limite, l'impresa subisce l'imposizione Iva del paese di residenza dell'acquirente²⁸.

In relazione ai prodotti sottoposti ad accisa la disposizione prevede che l'impresa venditrice estera deve, in ogni caso, aprire una posizione Iva in Italia ai fini dell'adempimento degli oneri nel territorio italiano; l'accisa concorre a formare la base imponibile per il calcolo dell'Iva. Inoltre, sono previste specifiche modalità da adottare per assolvere agli obblighi derivanti dalla stessa²⁹.

²⁸ European Commission, *VAT: Commission welcomes agreement on simpler and more efficient rules for businesses that sell goods online*, 2017.

²⁹ DI n. 331, 1993.

Nel commercio elettronico diretto, nel quale tutte le fasi avvengono online, è stato previsto un elenco³⁰ che permette di ricondurre le transazioni allo stesso; tali operazioni, ai fini fiscali, sono considerate prestazioni di servizi³¹. Queste sono assoggettate ad Iva nel Paese in cui è localizzato l'acquirente, a prescindere dal luogo in cui è stabilito il venditore. A livello procedurale è però rilevante la natura dello stesso acquirente:

- se questo è un'impresa il cedente deve emettere la fattura senza applicare l'Iva, poiché l'operazione, secondo l'art. 7-ter, non è soggetta e il cliente deve registrare la fattura attenendosi alla disciplina reverse charge;
- se invece il cliente è un consumatore finale, l'imposta è pagata direttamente dal venditore che deve aprire una posizione Iva nel paese di residenza del cliente, oppure può avvalersi del MOSS³².

Come avviene per il commercio elettronico indiretto, dal 1° gennaio 2019 è stata introdotta una soglia annua pari a 10.000 euro al di sotto della quale le operazioni rese ai privati rimangono imponibili, ai fini dell'Iva, nello Stato membro di residenza del cedente, in ogni caso viene data la possibilità all'impresa di optare per la tassazione nello stato di destinazione. Inoltre, è stato previsto che il venditore che impiega il MOSS, a differenza di quanto avveniva dal 2015 che ai fini della fatturazione dovevano essere applicate le regole del Paese di residenza del consumatore, dal 2019 le fatture devono rispettare le norme dello Stato membro di identificazione scelto ai fini dell'adempimento del MOSS³³.

Risulta evidente che l'Europa ha introdotto delle norme specifiche per quanto riguarda l'applicazione e la riscossione dell'Iva nell'economia digitale, tuttavia non è riuscita a raggiungere un accordo comune con gli Stati membri per quanto riguarda la tassazione dei redditi generati.

1.3 Business model delle grandi imprese digitali

Come precedentemente accennato, l'innovazione tecnologica consente alle imprese di operare in una dimensione parallela che attualmente non è regolamentata da

³⁰ Direttiva Comunità Europea, Allegato II, n. 112,2006.

³¹ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 247/E/2008.

³² Furlani F., *L'Iva nell'e-commerce diretto*, Euro conference News, 2017.

³³ Migliorini F, *Commercio elettronico diretto: la disciplina fiscale*, Fisco mania, 2018.

appropriate norme fiscali in quanto non è possibile tracciare i flussi reddituali di cui sono destinatarie le imprese. Le disposizioni attualmente in vigore sono caratterizzate dalla fisicità e pertanto non hanno alcun significato nella realtà virtuale perché peccano del requisito in esame. Un esempio di limite è il principio di territorialità che caratterizza il potere impositivo di ogni Stato. Tuttavia, l'economia digitale per definizione non possiede alcun limite temporale e quantomeno fisico. Anche se le imprese esistendo, conservano la loro materialità, se investono nel nuovo business generano "guadagni virtuali", sottoponendo lo Stato all'impossibilità di esercitare la propria potestà impositiva sul reddito generato.

Le imprese che riescono a sfruttare maggiormente a proprio vantaggio questa situazione sono i cosiddetti "colossi del clic" il cui *core business* è rappresentato dalla realizzazione, dallo sviluppo e dalla commercializzazione degli *intangible asset*. In questo contesto l'elevato grado di dematerializzazione della *Digital Economy* permette alle multinazionali di sottrarsi alla "*taxable presence*" nel mercato in cui generano il profitto, in quanto l'impresa suddivide le funzioni necessarie alla produzione dei beni stessi in molteplici Stati. Inoltre, i beni sono agevolmente cedibili tra consociate, pertanto anche nel caso in cui fosse possibile configurare l'impresa come soggetto passivo in uno Stato, le stesse riescono, per mezzo di pratiche, a erodere la base imponibile. Le tecniche maggiormente utilizzate sono la deduzione di tasse corrisposte alla capogruppo o ad altre imprese appartenenti al gruppo che non sono residenti sottoforma di royalties³⁴. Queste, anche grazie a particolari architetture societarie, riescono a non essere considerate come soggetti residenti e di conseguenza non integrano gli elementi costitutivi della stabile organizzazione.

I flussi finanziari realizzati dalle imprese in esame attraversano paesi come Olanda e Irlanda per poi essere tassati in quelli che scontano aliquote fiscali favorevoli.

Tale trasferimento avviene per mezzo della pratica conosciuta come "*Double Irish with a Dutch sandwich*" o ulteriori sue varianti.

In via generale, è possibile descrivere i fenomeni di evasione o elusione fiscale internazionale, attraverso due distinte pratiche:

³⁴ Miccoli G., *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, 2016, p. 25.

- il trasferimento del contribuente, che può essere sia persona fisica che giuridica, in un Paese che applica aliquote fiscali ridotte rispetto allo Stato di origine; tale trasferimento è configurabile come un posizionamento strumentale;
- il trasferimento della materia imponibile, che può avvenire per mezzo di due tecniche quali l'allocazione strumentale delle fonti di produzione del reddito oppure per mezzo di una loro riqualificazione.

Analizzando in particolare il funzionamento del “*Double Irish with a Dutch sandwich*”, tale pratica era principalmente messa in atto dalle grandi multinazionali che operavano nel settore del *tech*: esse sfruttando le differenze esistenti tra i principi di tassazione dei diversi Paesi, creavano filiali senza residenza legale in molteplici Stati. Da alcuni anni tale escamotage non è più permesso, infatti è stato previsto che tutte le aziende registrate in Irlanda avessero la residenza fiscale nel medesimo territorio³⁵.

Per mezzo di questa tecnica, le imprese approfittavano del fatto che le disposizioni che hanno per oggetto il pagamento delle imposte sul reddito possono avere due fondamenti differenti; alcuni Stati infatti adottano il principio di tassazione basato sulla fonte del reddito, nei quali il soggetto passivo è tenuto a pagare le imposte sul reddito generato in uno specifico Stato, altri paesi invece basano il sistema di tassazione sulla residenza, ovvero una volta che il contribuente è considerato residente, esso è tenuto a pagare le imposte sul reddito ovunque prodotto, potendo altresì beneficiare di crediti di imposta a fronte dell'onere versato ad altre giurisdizioni³⁶.

Le imprese in aggiunta analizzavano i metodi utilizzati dagli Stati ai fini di determinare la residenza fiscale di un'impresa sul territorio dello stesso. Al capitolo secondo sono trattati i principi in relazione ai quali lo Stato italiano considera un soggetto giuridico residente nello stesso territorio.

Entrambi rappresentano i punti centrali che permettevano l'applicazione della pratica elusiva in esame.

La strategia del *Double Irish* prevedeva l'utilizzo di una proprietà del diritto tributario irlandese che consentiva a una società con sede al di fuori dell'Irlanda di potersi registrare come compagnia irlandese. La caratteristica predominante era che la società madre (denominata in seguito P), situata negli Stati Uniti, desiderava evitare il

³⁵ Natale R., *Web e fisco, dal primo gennaio addio al 'Double Irish'*, Key4biz, 2014.

³⁶ Michal J. G., *Foundations of International Income Taxation*, Foundation Press, New York, 2003.

pagamento delle imposte sul reddito e quindi costituiva una filiale in Irlanda (in seguito B); in questo modo secondo la legge statunitense l'impresa essendo creata all'estero non era residente fiscalmente negli US, allo stesso modo non era nemmeno fiscalmente residente in Irlanda perché non soddisfaceva i requisiti di residenza specifici della legge Irlandese. A sua volta la controllata B istituiva una consociata (S) posseduta interamente nel medesimo territorio. È appunto dall'esistenza di due filiali incorporate nel territorio irlandese che deriva la denominazione "*Double Irish*". La costituzione di una propria filiale nel territorio irlandese faceva configurare tale impresa (B) come residente ai fini fiscali nello stesso territorio; tuttavia, erano previste delle eccezioni, una di queste consentiva alla controllata, cioè l'impresa in esame B, di essere considerata residente all'estero se era una società pertinente e svolgeva attività commerciale in Irlanda³⁷. Ai fini della classificazione della società come "pertinente" questa doveva essere controllata da una società residente nel territorio dell'Unione europea o doveva avere la residenza in un paese con un trattato contro la doppia imposizione con l'Irlanda. L'Irlanda ha un trattato contro la doppia imposizione con gli Stati Uniti³⁸, pertanto, nonostante la filiale fosse costituita in Irlanda, ai fini del diritto tributario irlandese era considerata residente in un paese estero in quanto la controllante P era situata negli US³⁹. Dunque, la filiale B localizzata in Irlanda incorporava a sua volta un'altra impresa S in modo tale da garantire che il reddito generato non fosse alla portata dell'US. La filiale B aveva il suo centro di gestione, ovvero il luogo in cui erano determinati gli aspetti fondamentali relativi alla politica fiscale e alla strategia in un paradiso fiscale e pertanto era trattata come residente nel paradiso fiscale. Di conseguenza la controllata, avendo il centro di gestione, per esempio alle Bermuda, non era soggetta ad imposizione sul reddito generato, in quanto alle Bermuda non esiste alcuna imposta sul reddito delle società.

La controllata della filiale, l'impresa S, anch'essa localizzata in Irlanda, secondo le norme fiscali irlandesi si considerava residente nel territorio irlandese.

³⁷Financial Act 1999, s 23 A, Ireland.

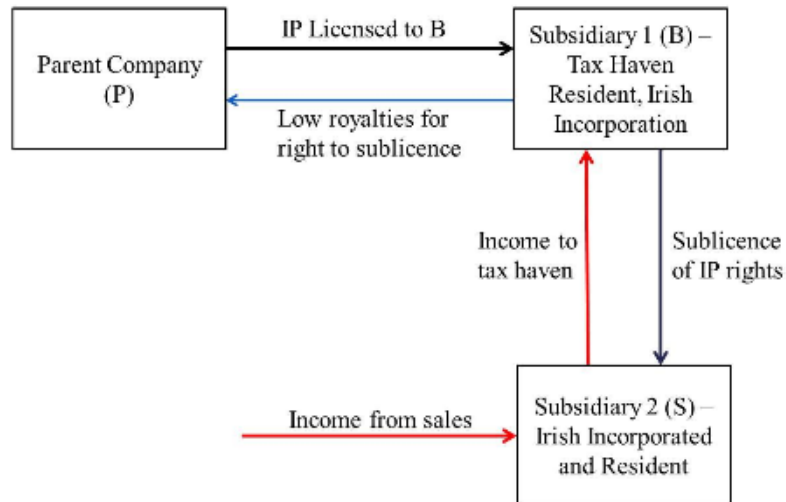
³⁸ Convention Between the Government of Ireland and Government of the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital Gains, Ireland-United States (signed 28 July 1997).

³⁹ International Revenue Code 26 USC, 7701 (a) 4.

Sono analizzate ora le relazioni che intercorrevano tra la società madre e le rispettive imprese controllate. La società madre P concedeva in licenza i diritti di proprietà intellettuale alla sua controllata che in cambio le corrispondeva delle royalties; a sua volta la controllata B concedeva in licenza tali diritti alla sua controllata S, in questo modo tutti i proventi delle vendite realizzati fuori dallo Stato di residenza della casa madre erano riconducibili alla controllata della controllata, impresa S, la quale pagava alla sua controllante le royalties, in questo modo la maggior parte dei redditi confluivano alla medesima, ovvero la filiale B, che aveva appunto la sede in un paradiso fiscale. L'accordo globale risultava estremamente profittevole per la casa madre in quanto le uniche entrate che la società percepiva provenivano dalle vendite locali e dai diritti d'uso, di conseguenza il reddito al lordo delle imposte della società madre era ridotto rispetto alla situazione in cui le fosse trasferito il reddito derivante dalle vendite. Inoltre, l'accordo tra la società madre e la controllata B prevedeva che quest'ultima le attribuisse una parte dei costi sostenuti in modo tale da effettuare delle riduzioni dell'imponibile per minimizzare ulteriormente l'onere tributario da corrispondere alla casa madre. Il principale vantaggio che derivava dall'applicazione di tale tecnica era rappresentato dalla residenza della controllata B in un Paese a fiscalità privilegiata in quanto in un momento successivo la società madre faceva rimpatriare il denaro negli Stati Uniti per mezzo di particolari scappatoie.

Figura 3. Struttura “The Double Irish Company”

Fonte: *The Double Irish and Dutch Sandwich Tax Strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?*⁴⁰.



In relazione alla pratica in esame, la prima regola di rilievo era relativa alle imposte sul reddito generate dalle società straniere; secondo la norma i guadagni conseguiti da una controllata estera erano tassati nello Stato di residenza della casa madre nella situazione in cui la controllata non partecipava materialmente alla generazione del reddito e quando la controllata acquistava i diritti di proprietà dalla stessa controllante.

La seconda regola da considerare era relativa alle imposte sul reddito della controllata estera; la norma aveva l'obiettivo di tassare gli interessi, i dividendi e le royalties e gli altri componenti passivi del reddito che erano generati dalla filiale estera⁴¹. Essa risultava essere poco efficace con la modifica di alcune regole, quale la check-the-box che permetteva alle imprese, sia nazionali che estere, di scegliere se essere considerate come società o "entità pass-through". In questo modo le imprese potevano scegliere se essere tassate come una società in una giurisdizione oppure come *entità pass-through* in un'altra giurisdizione. Solitamente la casa madre, residente negli US, sceglieva che le controllate fosse considerate entità pass-through. Una volta che la scelta era effettuata,

⁴⁰ Thorne D., *The Double Irish and Dutch Sandwich Tax Strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?*, LLM Research Paper Law 516, Faculty of Law, 2013, p. 10.

⁴¹ Internal Revenue Code 26 USC, 954.

le filiali venivano considerate come un'unica entità ai fini fiscali, di conseguenza le transazioni che avvenivano tra le stesse non erano sottoposte a tassazione.

Inoltre, la scelta consentiva anche di evitare la tassazione del reddito della società di partecipazione straniera, in quanto con la qualifica di *pass-through* eventuali dividendi o royalties che erano pagati alla controllata non venivano tassati.

Risulta evidente, allora, che le imprese statunitensi che intendevano incanalare i redditi in un paese a fiscalità privilegiata potevano costituire una consociata S localizzata in Europa, solitamente lo Stato prediletto era l'Irlanda in quanto l'aliquota di imposta sulle società era meno della metà di quelle degli altri Stati europei. Al tempo stesso le multinazionali sceglievano uno Stato europeo in quanto l'accordo tra controllante e controllata implicava la transazione di una licenza e, se questa fosse stata localizzata in un paradiso fiscale, il reddito sarebbe stato sottoposto a tassazione negli Stati Uniti secondo la disciplina sulle Controlled Foreign Companies. Dunque, la filiale irlandese, essendo gestita e controllata dal paradiso fiscale, secondo la legislazione irlandese non risultava residente nel suo territorio, allo stesso modo, essendo costituita in Irlanda per la legge statunitense non era residente negli US.

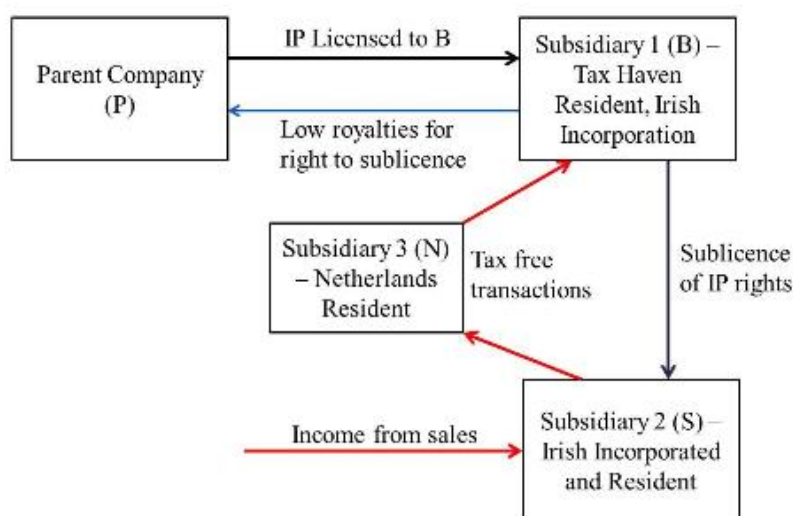
A beneficiare della riduzione del carico fiscale era anche la controllata della controllata, quale impresa S, in quanto le commissioni e i canoni che pagava alla sua controllante risultavano come spese deducibili, pertanto nonostante il reddito generato fosse elevato questo veniva ridotto dai costi deducibili ottenendo una base imponibile minore. Esaminando l'aliquota fiscale effettiva pagata sui profitti realizzati, questa risultava essere molto inferiore a quella relativa all'imposta sul reddito delle società residenti in Irlanda che attualmente è del 12,5%.

Il *Dutch Sandwich* rappresenta un'altra pratica messa in atto dalle multinazionali con l'obiettivo di ridurre l'ammontare delle imposte da corrispondere, tale modello, a differenza del precedente, includeva un'ulteriore filiale N che normalmente era localizzata in Olanda e non era altro che una società di comodo senza alcun impiegato, non aveva una presenza fisica e non produceva alcun bene o servizio. Questa filiale faceva da tramite, ricevendo il reddito che poi era trasferito alla controllata B.

Tale struttura era stata concepita in modo da sfruttare la Direttiva CE 2003/49⁴² la quale prevedeva che i pagamenti di interessi e royalties che erano effettuati da una società S residente in uno stato membro dell'UE a favore di una consociata N, avente una stabile organizzazione in un altro Stato membro, non erano tassati, in questo modo l'impresa S evitava il pagamento delle ritenute d'acconto irlandesi.

Figura 4. Struttura “The Dutch Sandwich Company”

Fonte: *The Double Irish and Dutch Sandwich Tax Strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?*⁴³.



Queste pratiche erano utilizzate non solamente dalle imprese con business immateriali per le quali risultava agevole trasferire in modo istantaneo il valore, ma anche da coloro che commercializzavano beni fisici e materiali⁴⁴.

⁴² Directive 2003/49, *Taxation of Cross-Border Interest and Royalty Payments in the European Union*, OJ L 157, P. 0049 –0054, Article 1: *I pagamenti di interessi o di canoni provenienti da uno Stato membro sono esentati da ogni imposta applicata in tale Stato su detti pagamenti, sia tramite ritenuta alla fonte sia previo accertamento fiscale, a condizione che il beneficiario effettivo degli interessi o dei canoni sia una società di un altro Stato membro o una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, di una società di uno Stato membro.*

⁴³ Thorne D., *The Double Irish and Dutch Sandwich Tax Strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?*, LLM Research Paper Laws 516, Faculty of Law, 2013, p. 14.

⁴⁴ Wesley H. W., Sims R. J., *Opening Pandora’s Patent Box: Global Intellectual Property Tax Incentives and Their Implications for The United States*, *The Intellectual Property Law Review*, 2013, p. 371-373.

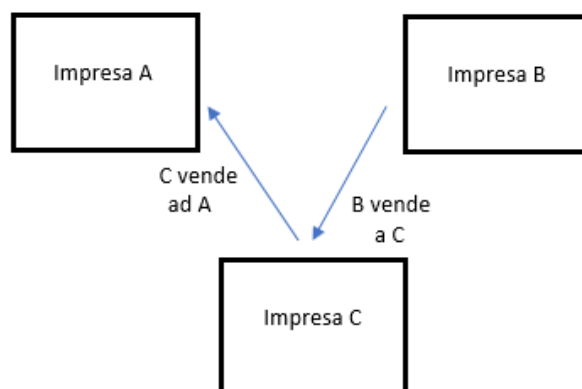
Nel dettaglio, la proprietà intellettuale che era maggiormente trasferita per mezzo di queste pratiche fa riferimento a copyright, brevetti e marchi; questi erano conferiti attraverso lo statuto, erano diritti esclusivi, vale a dire che escludevano altri dall'uso di tale proprietà. Con la concessione in licenza dei diritti, il detentore degli stessi, che solitamente aveva la sede negli Stati Uniti riusciva a proteggerli, spostando i profitti economici che ne derivavano per evitare l'imposta sul reddito delle società che avevano la sede negli Stati Uniti.

Tramite l'uso del *Double Irish and Dutch Sandwich*, le imprese riuscivano ad evitare le imposte sul reddito negli Stati Uniti, in questo modo l'aliquota media pagata in relazione all'ammontare dei profitti risultava essere del 2,4%⁴⁵, in aggiunta lo spostamento dei profitti all'estero permetteva una scarsa connessione tra il luogo in cui era svolta l'attività economica e quello in cui gli stessi erano contabilizzati.

Un ulteriore meccanismo adottato dalle imprese, oltre al *Double Irish with Dutch Sandwich*, è quello del *Transfer Pricing*: pratica sostanzialmente meno articolata rispetto alle precedenti, per mezzo della quale le imprese riescono a ridurre il carico tributario. In questo caso vi è un'impresa (impresa A) che acquisisce beni e servizi da un'altra (impresa B); la differenza tra il prezzo d'acquisto dei beni e servizi stessi che l'impresa A ha acquistato dalla B determina la base imponibile per il calcolo dell'onere di imposta; normalmente tale ammontare è rilevante in quanto l'impresa A tende ad acquistare i beni e servizi in paesi in cui la manodopera ha prezzi ridotti e quindi riesce a scontare dei costi d'acquisto minimi; ciò nonostante rivende questi beni a prezzi elevati, così il profitto sul quale è calcolato l'onere tributario ha un importo importante. A fronte di questo, per l'impresa A è conveniente aprire una sua controllata, quale l'azienda C, localizzandola in un paradiso fiscale. Il processo di acquisto allora si modifica, la controllata C acquista direttamente dall'impresa B che rivende alla casa madre A ad un prezzo che coincide con il prezzo di vendita che applica l'impresa A ai prodotti, in questo modo il profitto dell'impresa A è ridotto, così anche l'onere di imposta; la controllata realizza un profitto elevato, ma essendo localizzata in un paradiso fiscale in cui l'aliquota di imposta sul reddito è estremamente ridotto o addirittura nulla, verserà un ammontare di imposte ridotto.

⁴⁵Loomis S. C., *The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Havens*, 43 *St Mary's Law Journal*, 2012, p. 828.

Tabella 5. Struttura Transfer Pricing



Queste pratiche producono effetti negativi nell'economia a causa dallo spostamento degli utili nelle giurisdizioni, per esempio Google per mezzo del *Doble Irish with Dutch Sandwich* ha evitato di pagare un ammontare di due miliardi di dollari agli Stati Uniti. L'effetto sulle entrate fiscali delle società in percentuale agli utili sono al livello più basso degli ultimi quaranta anni⁴⁶.

Gli effetti negativi non coinvolgono solamente gli Stati Uniti: secondo alcune stime, la perdita di gettito dell'Unione Europea è compresa tra i 50 e i 70 miliardi, mentre la cifra si aggira intorno ai 160 e 190 miliardi di euro se si considerano anche gli accordi *ad hoc* tra le maggiori multinazionali con gli Stati europei.

I paradisi fiscali presenti in Europa sono il Lussemburgo, l'Irlanda, e l'Olanda e sottraggono agli altri Stati membri oltre 42 miliardi di euro ogni anno.

In particolare, l'Italia subisce una transazione degli utili nei confronti dei paradisi fiscali di 24 miliardi di euro e di conseguenza perde il 19% delle proprie entrate, ovvero circa 7,5 miliardi di euro; la Germania e la Francia registrano perdite maggiori rispettivamente di 19 e 12 miliardi di euro. I paradisi impoveriscono sia i Paesi da cui fuggono le imprese, ma anche l'intera Unione perché permettono alle imprese di versare somme ridotte

⁴⁶ Damian P., *With Tax Break, Corporate Rate is Lowest in Decades*, Wall Street Journal, 2012: *U.S. companies are booking higher profits than ever. But the number crunchers in Washington are puzzling over a phenomenon that has just come into view: Corporate tax receipts as a share of profits are at their lowest level in at least 40 years. Total corporate federal taxes paid fell to 12,1% of profits earned from activities within the U.S. in fiscal 2011, which ended Sept.30, according to the Congressional Budget Office. That's the lowest level since at least 1972. And well below the 25,6% companies paid on.*

rispetto a quanto effettivamente dovrebbero, pertanto si alimenta l'inefficienza del sistema⁴⁷.

L'Europa negli anni è riuscita ad armonizzare la tassazione sui consumi e sulla raccolta del capitale, però rimangono forti squilibri nella tassazione dei redditi, in particolare per quelli delle società; alcuni paesi infatti impongono regimi più accomodanti con l'obiettivo di attrarre i capitali.

I benefici che sono concessi alle società, come è stato rilevato, assumono diverse forme, quali:

- aliquote di tassazione del reddito realizzato dalle società molto basse, per esempio Cipro e l'Irlanda hanno un'aliquota del 13%, e l'Ungheria del 9%. Queste sono nettamente inferiori se consideriamo quelle in vigore in Italia, Francia o Germania;
- tax ruling con le multinazionali, ovvero lettere di patronage con cui uno stato si accorda con la multinazionale di appicarle un trattamento fiscale favorevole;
- deduzioni che riducono la base imponibile o detrazioni che minimizzano l'onere di imposta. Infatti, da alcuni studi⁴⁸ è risultato che le aliquote statutarie che ogni paese dichiara a volte differiscono da quelle che sono applicate realmente a causa delle numerose forme di deduzione e detrazione che sono concesse;
- la tassazione può essere minimizzata per mezzo di trattati con altri Stati che, con l'obiettivo di evitare situazioni di doppia imposizione, finiscono per non applicarne alcuna.

A fronte della situazione illustrata, l'incentivo per le grandi imprese di adottare pianificazioni fiscali aggressive per spostare artificialmente i profitti nei paesi a bassa tassazione è molto elevato.

Da diversi anni è in corso un dibattito che ha ad oggetto la tassazione della ricchezza generata dalle imprese, in particolare da quelle digitali per le quali è più semplice adottare particolari architetture fiscali con l'obiettivo di eludere il fisco.

Il punto principale è che gli attuali principi di tassazione dei redditi risultano poco efficaci ad essere attuati nella nuova forma di commercio che si caratterizza per la generale "a-

⁴⁷ Meoli F, *Paradisi fiscali in Ue: ecco quanti soldi ci sottraggono Olanda, Irlanda e Lussemburgo offrendo alle multinazionali una tassazione di favore*, in *Il Fatto Quotidiano*, 2020.

⁴⁸ Fowler N., *Corporate Tax Haven Index 2019*, Tax Justice Network, 2019.

territorialità” delle imprese e di conseguenza diventa difficile determinare l’effettiva residenza fiscale di colui che vende e il luogo in cui sono erogati i servizi. Ciò avviene in quanto l’industria digitale si caratterizza per la dematerializzazione, le imprese quindi riescono ad evitare la “*taxable presence*”, che si manifesta per mezzo di una sede fissa, la cosiddetta stabile organizzazione, localizzata nello stato in cui l’impresa è attiva. Inoltre, la dematerializzazione implica la possibilità di ridurre o frammentare le attività svolte dalla medesima impresa, gli asset e i rischi in molteplici Stati con l’obiettivo di ridurre il reddito generato in ognuno.

Sia l’OCSE che il legislatore italiano hanno analizzato dettagliatamente le diverse fattispecie attraverso le quali un’impresa attiva nel settore digitale possa operare, e quindi determinare quali situazioni possano configurarsi come stabili organizzazioni in quanto secondo i principi sulla tassazione del reddito uno Stato ha il potere impositivo limitatamente ai redditi generati nel suo territorio dalle imprese che hanno una stabile organizzazione.

Il Fiscal Affairs Committee (FAC), a seguito del consenso manifestato dai rappresentanti dei paesi membri sull’introduzione di norme in materia fiscale predisposte *ad hoc* per il commercio elettronico, ha allora individuato i principi generali di tassazione che devono essere rispettati⁴⁹:

- neutralità: il sistema fiscale deve assicurare una tassazione analoga per ogni forma di commercio, sia questo realizzato adottando i metodi tradizionali o quelli elettronici, in modo da garantire le medesime condizioni impositive ai contribuenti, dunque le scelte non sarebbero influenzate da situazioni di convenienza fiscale, ma da effettiva convenienza economica;
- efficienza: i costi ai fini di adempiere agli obblighi tributari e amministrativi devono essere minimizzati e la tecnologia deve essere utilizzata come strumento utile ai fini dei controlli;
- certezza e semplicità: le disposizioni da attuare devono essere chiare e comprensibili a tutti, in modo da permettere al consumatore di conoscere fin dal momento che effettua una transazione le conseguenze che questa impone, in

⁴⁹ Committee on Fiscal Affairs, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 1998.

relazione al luogo in cui egli dovrà pagare le imposte, quale è l'ammontare e il termine ultimo per effettuare il pagamento;

- efficacia ed eguaglianza: la possibilità da parte delle imprese di adottare particolari architetture che permettono l'evasione e l'elusione fiscale deve essere ridotta, inoltre è importante definire un adeguato metodo ai fini della ripartizione delle basi imponibili tra i Paesi;
- flessibilità: i sistemi fiscali devono essere strutturati in modo da poter essere adattati in modo dinamico alle nuove forme di scambio che derivano dall'evoluzione tecnologica.

Capitolo II La stabile organizzazione

Premessa

L'economia digitale ha rivoluzionato il modo in cui le attività sono svolte e di conseguenza i modelli di business adottati per operare. Le imprese digitali si caratterizzano per la capacità di compiere le funzioni senza una presenza fisica nel territorio di uno Stato, questa conformazione le rende in grado di ovviare ai tradizionali criteri della fiscalità che sono incentrati sui requisiti di materialità e fissità, e richiedono appunto una presenza fisica nel territorio di uno Stato, e quindi di una stabile organizzazione, ai fini della tassazione del reddito prodotto. Ciò che è importato da evidenziare, è che le imprese digitali per poter operare "non eludono" la nozione di stabile organizzazione, ma semplicemente non necessitano della medesima.

Per questo è rilevante analizzare il concetto di stabile organizzazione e i suoi profili generali, le modifiche e implementazioni che il processo di digitalizzazione ha comportato alla definizione e le problematiche che, nonostante le modifiche apportate, non sono state risolte.

Per prima cosa è necessario stabilire un nuovo criterio di collegamento tra l'impresa e il territorio in cui la stessa opera, che ovvia al tradizionale nesso fisico che risulta poco adatto alle attuali caratteristiche di immaterialità e a-località su cui si basano le realtà digitali. Le proposte formulate sono state molteplici, sia in ambito internazionale che nazionale, tuttavia la soluzione che è risultata essere la più adatta è l'introduzione della "presenza economica significativa" che si basa sulla presenza dell'impresa nel mercato definita per mezzo di indicatori quantitativi. In ambito digitale la presenza economica significativa può anche essere considerata come presenza digitale o stabile organizzazione digitale.

2.1 Il concetto di stabile organizzazione

Il principio cardine su cui si basano le norme internazionali in materia fiscale prevede che *"gli utili societari vadano registrati (e le rispettive imposte versate) nelle giurisdizioni in cui l'attività economica che ne ha permesso la realizzazione, è condotta⁵⁰".* Tale

⁵⁰ Maslennikov M., *La "proposta di sintesi" dell'OCSE per l'allocatione tra paesi dei profitti della multinazionali: piccoli pregi, grandi perplessità*, eticaeconomia menabò, 2019, disponibile a: <https://www.eticaeconomia.it/la-proposta-di-sintesi-dellocse-per-lallocatione-tra-paesi-dei-profitti-della-multinazionali-piccoli-pregi-grandi-perplessita/> .

presupposto è però di dubbia efficacia applicato alle imprese digitalizzate, in quanto queste ultime si caratterizzano dalla conduzione in remoto delle attività e quindi non risultano avere una presenza fisica nello stato nel quale offrono i beni e i servizi; di conseguenza, in applicazione della norma, quest'ultimo Paese non ha il diritto a tassare gli utili che sono generati dalle attività.

Il sistema normativo italiano prevede che l'Italia possa sottoporre a tassazione i redditi generati dalle società operanti nel suo territorio in relazione a due principi, quello dell'utile mondiale - *World-wide taxation* e quello della territorialità - *Source taxation*. Ai fini dell'applicazione dei medesimi è necessario definire il concetto di società fiscalmente residente nel territorio dello Stato, contenuto all'art. 73 del TUIR⁵¹: l'articolo in questione, al terzo comma, dispone che: *“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*. Dunque, ciò che permette al legislatore di classificare una società come residente fiscalmente è la localizzazione alternativa della sede legale, di quella amministrativa o dell'oggetto principale, *per la maggior parte del periodo di imposta*, nel territorio dello Stato.

Inoltre, all'art. 23 del TUIR sono elencate le categorie di redditi che, anche se generate da soggetti non residenti, sono comunque considerate prodotte nel territorio dello stato e quindi sottoposte a tassazione: alla lettera e) dell'articolo in questione si fa riferimento ai *“redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni”*; nella stabile organizzazione si manifesta il legame tra l'impresa e il territorio nel quale opera. Questa connessione attribuisce allo Stato italiano il potere impositivo sul reddito prodotto, inteso come reddito d'impresa commerciale.

Perciò molte imprese straniere sono tassate in Italia, in quanto hanno una stabile organizzazione nel territorio dello stato. Pertanto, per definire la residenza dell'impresa estera in un territorio diverso da quello in cui è localizzata la casa madre è necessario che quest'ultima abbia una stabile organizzazione, che può essere materiale o personale. La stabile organizzazione rappresenta quindi il criterio che permette l'*“attrazione al territorio di uno Stato dei redditi in esso prodotti attraverso una struttura*

⁵¹Tinelli G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 88 e ss.

*fiscalmente rilevante e stabile nel tempo*⁵², ovvero rappresenta il presupposto per la tassazione delle imprese non residenti.

È necessario allora definire l'istituto della stabile organizzazione, la cui descrizione è contenuta all'art. 5 del Modello dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), e la medesima inquadratura è stata proposta anche dal legislatore italiano con il decreto n. 344 del 2003⁵³, all'art. 162 TUIR. Innanzitutto, la stabile organizzazione, come è stato detto in precedenza, permette il collegamento tra il reddito prodotto da un'impresa non residente e lo stato in cui questo viene generato.

L'art. 5 del Modello OCSE definisce la stabile organizzazione come: *“una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”*.

La stabile organizzazione può configurarsi attraverso due fattispecie, quali la stabile organizzazione materiale e quella personale⁵⁴. La prima si palesa con l'esercizio di un'attività con l'ausilio di strumenti organizzati in un paese diverso da quello in cui è stabilita la casa madre; nella seconda invece, lo svolgimento dell'attività avviene tramite un rappresentante, e non attraverso l'esercizio diretto.

Analizzando nello specifico la prima situazione, ovvero la stabile organizzazione materiale, ai fini di appurarne la presenza in un territorio deve essere verificata la sussistenza congiunta degli elementi costitutivi della fattispecie, definiti nel Modello di Convenzione OCSE⁵⁵, ovvero:

- requisito oggettivo: la determinazione di un luogo fisico in cui questa è individuata (*place of business test*), e la sua fissità nello stesso (*fixed place*). Questo significa che la stabile organizzazione deve intrattenere un legame con il territorio in cui è materialmente ubicata;
- requisito soggettivo: la stabile organizzazione deve essere collegata con la casa madre (*right of use*), ciò significa che essa è soggetta a costante controllo da parte della medesima;
- requisito funzionale: la stabile organizzazione deve svolgere un'attività connessa a quella svolta dall'impresa estera (*business connection test*), quindi

⁵² Fantozzi A., *Corso di diritto tributario*, Torino, p. 389-390.

⁵³ Art. 1 Decreto legislativo 12 dicembre 2003, entrato in vigore il 1° gennaio 2004.

⁵⁴ Art. 7 Modello OCSE, art. 162 TUIR.

⁵⁵ Piccinino L., *Stabile organizzazione*, International Business Law Firm, disponibile a: http://www.tupponi-demarinis.it/newsletter_ae/fiscalita/stabile_organizzazione.kl.

l'installazione può realizzare una specifica funzione o attività, oppure la medesima attività svolta dalla casa madre; è però necessaria la sussistenza di un legame funzionale. Inoltre, la stabile organizzazione deve ottenere l'idoneità dalla casa madre ai fini dello svolgimento dell'attività (*carrying of the business enterprise*).

Il Commentario OCSE, al paragrafo 3, sottolinea la mancanza nel nuovo Modello di un criterio che in passato era tra gli elementi costitutivi della stabile organizzazione ovvero la produttività, cioè era necessario che lo stabilimento avesse la capacità di contribuire ai profitti realizzati dall'impresa⁵⁶.

Perciò, rifacendosi al nuovo Modello, affinché vi sia la configurazione come stabile organizzazione deve sussistere una sede, ovvero la presenza fisica per mezzo di una struttura, come un locale, un macchinario o un'attrezzatura; in assenza di uno stabilimento, configura analogamente come stabile organizzazione anche la disponibilità di un determinato spazio utilizzato per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale. Non è richiesto alcun titolo giuridico che attesti la possibilità per l'impresa di utilizzare il luogo, le strutture o i macchinari, poiché questi possono essere di proprietà o in godimento. Inoltre, la stabile organizzazione, in relazione al criterio appena esplicitato, si configura come tale anche quando occupa illegalmente un luogo con lo scopo di esercitarne la propria attività⁵⁷.

Per quanto concerne il principio di fissità, questo deve essere inteso sia in termini temporali che geografici, deve allora sussistere un certo grado di permanenza della stabile organizzazione nel territorio.

Affinché il requisito temporale sia soddisfatto l'attività deve essere svolta in modo regolare, sono conseguentemente escluse le attività temporanee o occasionali, tuttavia sono comprese quelle stagionali. Il termine temporale che ne permette la configurazione come tale è di sei mesi, nel calcolo del periodo in questione non devono

⁵⁶ Cassazione, sentenza n. 10062, 17 maggio 2000: *secondo cui un'impresa capogruppo può, "per le esigenze più svariate, che possono consistere nella tutela dell'immagine mondiale del gruppo o nell'intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, ivi comprese stabili organizzazioni, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi"*.

⁵⁷ Commentaries on the articles of the model tax convention, Model Tax Convention, paragrafo 4.1, p. 93.

essere valutate eventuali interruzioni momentanee delle attività qualora sia possibile individuarne una certa continuità di fondo. A proposito della fissità spaziale deve sussistere una relazione tra la stabile organizzazione e un preciso punto geografico in cui è situata, ciò non significa che l'installazione dev'essere ancorata al suolo, bensì è sufficiente che l'attività rimanga in un certo luogo. In riferimento ai lavori che richiedono numerosi spostamenti per comprovare l'esistenza della stabile organizzazione occorre verificare se i luoghi in cui sono svolte le funzioni possono considerarsi come un'unità coerente, sotto il profilo commerciale e geografico⁵⁸.

Il requisito soggettivo e quello funzionale esprimono il legame funzionale tra la casa madre e la stabile organizzazione. L'attività svolta dalla sede deve avere carattere puramente economico e significativo. Rispetto all'intera impresa, deve quindi servire come tramite ai fini dello svolgimento delle mansioni nel territorio specifico. Nel caso in cui l'installazione svolga un'attività ausiliaria o meramente preparatoria, ovvero non essenziale all'attività di impresa, viene meno la configurazione della stessa come stabile organizzazione.

Per poter identificare più facilmente le situazioni assimilabili alla stabile organizzazione sono espresse delle fattispecie attive, ai commi 2 e 3 dell'art. 5 del Modello OCSE e ai commi 2 e 3 dell'art. 162 del TUIR che ne palesano la configurazione. Risulta importante evidenziare che il Modello OCSE considera tale elenco meramente esemplificativo⁵⁹, perciò nel caso in cui sussista una delle situazioni comprese nell'elenco, ai fini della configurazione come stabile organizzazione è comunque necessario verificare l'esistenza dei requisiti fondamentali descritti in precedenza.

L'Italia inizialmente ha assunto una posizione differente, considerando le situazioni elencate come fattispecie attive che profilano in ogni caso come stabile organizzazione, senza la necessità di verificare il riscontro con le caratteristiche essenziali⁶⁰; tuttavia, nel 2010 il legislatore italiano si è accostato alla teoria contenuta nel Modello OCSE.

Il Modello OCSE, all'art. 5 secondo paragrafo, afferma: *“L'espressione “stabile organizzazione” comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c)*

⁵⁸ Tarigo P., *I trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio*, Giappichelli Editore, 2019, p. 103.

⁵⁹ Commentario al Modello OCSE, art. 5, paragrafo 12, 2017.

⁶⁰ Amministrazione Finanziaria, circolare n.7/1496 del 30 aprile 1977.

un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un pozzo di petrolio o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.”.

Analizziamo singolarmente le esemplificazioni presenti nell'articolo:

- la sede di direzione è il luogo in cui sono assunte le decisioni inerenti alla direzione, alla gestione e agli indirizzi relativi all'area geografica in cui quest'ultima è localizzata⁶¹;
- la succursale rappresenta una sede secondaria, indipendente dal punto di vista amministrativo, economico e commerciale, dotata di organizzazione propria e di registrazioni contabili separate, la cui autonomia è comunque parziale in quanto la sede è dipendente dall'impresa;
- gli uffici sono le unità organizzative che hanno lo scopo di gestire le attività dell'intera impresa o della sede;
- l'officina e il laboratorio sono i luoghi in cui sono svolti i processi produttivi. Infine, si fa riferimento alle miniere e ai pozzi dai quali viene estratto petrolio e gas naturale come stabile organizzazione, sia che siano per terra che per mare. In relazione a questa ultima fattispecie, la normativa italiana risulta parzialmente differente in quanto prevede la configurazione della stabile organizzazione anche quando le miniere o i pozzi sono localizzati al di fuori del confine in cui lo Stato può esercitare il diritto relativo al fondo del mare, al sottosuolo o alle risorse naturali⁶².

Un'ulteriore fattispecie, enunciata al paragrafo terzo del Modello OCSE, e al comma terzo dell'art. 162 del TUIR che configura come stabile organizzazione, è rappresentata dai cantieri di costruzione, montaggio o installazione che, in quanto costruzioni temporali, affinché si profilino come stabili organizzazioni è necessaria l'integrazione con il requisito temporale, ovvero che il cantiere abbia una durata superiore ad un determinato lasso di tempo. È appunto in riferimento a questa caratteristica che la

⁶¹ Marongiu P., *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo Testo Unico*, in Boll. Trib., fascicolo 1, 2006, p. 13-24.

⁶² Art. 162 TUIR, comma 2, lettera f): *“una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali”.*

normativa internazionale e quella nazionale dissentono, ovvero al fine di profilarsi come una stabile organizzazione in Italia è necessario che il cantiere sia mantenuto per un arco di tempo superiore a tre mesi, mentre le disposizioni dell'OCSE prevedono una durata superiore ai dodici mesi. Entrambe le normative però, al fine del calcolo dell'arco temporale, considerano ogni cantiere come un'unità indipendente, il decorre del tempo coincide con il momento in cui iniziano i lavori e si conclude quando avviene la consegna o l'accettazione dell'opera⁶³. Inoltre, la normativa nazionale configura la stabile organizzazione anche in relazione all'attività di supervisione esercitata su questi ultimi⁶⁴. Con la Legge di Bilancio 2018, il legislatore ha conglobato un'ulteriore fattispecie al secondo comma dell'art. 162 del TUIR, quale la: *“significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”* (art. 1, comma 1010, Legge di Bilancio 2018)⁶⁵. Sono state integrate le fattispecie positive che configurano la stabile organizzazione con l'obiettivo di oltrepassare il concetto tradizionale prettamente legato al radicamento della sede al territorio e ricomprendere nella definizione anche quelle imprese che realizzano una parte considerevole del proprio business nel territorio italiano, senza servirsi di un'installazione fissa.

In seguito, sia il Modello OCSE che il TUIR, rispettivamente al paragrafo 4 e al comma 4, elencano i casi di *“negative list”*, ovvero le fattispecie per le quali, seppure le attività sono condotte per mezzo di una sede di affari fissa svolgono delle mansioni considerate di natura ausiliaria o preparatoria all'attività principale dell'impresa e perciò non configurano una stabile organizzazione; se invece il carattere ausiliario e preparatorio è svolto nei confronti di altre imprese viene meno l'esclusione della specifica situazione, che di conseguenza si profila come stabile organizzazione⁶⁶. Il principio secondo il quale queste ipotesi sono escluse dalla qualifica di stabile organizzazione è esplicitato nel

⁶³ Commentario al Modello OCSE, art. 5, paragrafi 18 e 19, 2017.

⁶⁴ Art. 162 TUIR, comma 3: L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare: un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

⁶⁵ La modifica all'art. 162 del TUIR non era presente dalle prime discussioni, ma viene inserita una volta presentato l'emendamento 88.0.1 che intendeva introdurre: *“Misure fiscali per l'economia digitale”*. Per questa ragione la nuova fattispecie non trova alcuna corrispondenza nel Modello di Convenzione OCSE.

⁶⁶ Lazzarato G., Rigato C., *Stabile organizzazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 06/02/2017.

Commentario al Modello OCSE al paragrafo 23, ovvero quando le sedi fisse svolgono delle attività che, pur contribuendo alla produttività dell'impresa nel suo complesso, risultano discostare dalla concreta generazione di un profitto tale per cui è difficile allocare una parte di quanto realizzato a queste ultime. Le ipotesi negative sono attinenti ai casi in cui la sede è utilizzata solamente come deposito, luogo di esposizione o di consegna delle merci che risultano essere di proprietà dell'impresa; oppure quando la sede fissa funge da magazzino delle merci che devono subire delle trasformazioni da parte di un'impresa terza e quando l'installazione è utilizzata per acquisire merci o reperire informazioni utili per la stessa⁶⁷. In ognuno dei casi, è comunque necessario verificare che le attività siano svolte nell'interesse della casa madre e non risultino essere produttive di reddito.

Tale definizione ha subito degli aggiornamenti, in modo da recepire le disposizioni introdotte nel *Final Report* dell'Action 7 del progetto BEPS, che intende contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale. Il nuovo Modello di Convenzione, all'art. 5, contiene un paragrafo aggiuntivo quale il 4.1, che mira ad impedire il fenomeno della frammentazione delle attività - *anti-fragmentation rule* - attraverso il quale le imprese eludono alla configurazione di stabile organizzazione. La clausola palesa la sussistenza di una stabile organizzazione nel caso in cui un'impresa costituisca, presso uno stato diverso da quello di residenza, diverse sedi che svolgono attività collegate tra loro e che risultano essere funzioni complementari della medesima attività economica. Di conseguenza una delle sedi viene qualificata come stabile organizzazione, ad eccezione della circostanza in cui le attività svolte dalle installazioni, considerate nel loro complesso, abbiano carattere preparatorio e ausiliario ai fini dello svolgimento dell'attività imprenditoriale⁶⁸. In altri termini, la regola contrasta l'eventuale manovra elusiva da

⁶⁷ Gaffuri A. M., *Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, fascicolo 2, p. 205/221.

⁶⁸ Valente P., *Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità, Approfondimento fiscalità internazionale*, in *il Fisco* 6/2018, pag. 6: *in accordo alla suddetta clausola, l'eventuale frammentazione delle attività svolte da una o più imprese tra loro collegate comporterà la configurazione di una stabile organizzazione in tutte quelle ipotesi in cui le diverse attività siano riferibili a funzioni complementari di una medesima attività economica. Le condizioni che attivano la clausola sono, alternativamente, la qualificazione, quale stabile organizzazione, di uno dei luoghi ove le attività sono poste in essere e, in mancanza, l'impossibilità di qualificare le attività nel loro complesso quali meramente preparatorie ed ausiliarie.*

parte delle imprese multinazionali che tentano di evitare di costituire una stabile organizzazione in un paese terzo rispetto a quello di residenza, mediante il frazionamento del business in numerose sedi che, se considerate singolarmente, sarebbero valutate come preparatorie o ausiliarie. A tal proposito il nuovo commentario al paragrafo 60 del medesimo articolo chiarisce i principi che permettono la classificazione del carattere “preparatorio e ausiliario” delle attività. Il primo si evince dalla durata breve dell’operazione svolta, valutata in relazione alla natura del business principale, il secondo invece dal supporto della stessa in relazione a quella svolta dall’impresa⁶⁹.

Questa regola è stata introdotta anche dall’ordinamento italiano nella Legge di Bilancio 2018, apportando le modifiche in questione ai commi 4 e 5 del TUIR⁷⁰.

La stabile organizzazione può essere anche di tipo personale, la cui definizione è contenuta ai paragrafi 5 e 6 del Modello OCSE e ai commi 6 e 7 del TUIR. La normativa ha lo scopo di evitare che un’impresa aggiri gli obblighi relativi alla stabile organizzazione materiale, pur disponendo di un soggetto terzo che opera in un territorio diverso da quello di residenza dell’impresa.

La stabile organizzazione personale si manifesta quando un’impresa è presente in un mercato estero per mezzo di un agente che è stabilito nel territorio e opera in nome e per conto della stessa, in quanto si suppone che l’impresa abbia una stabile organizzazione in relazione all’attività svolta dal soggetto; ad esclusione del caso in cui quest’ultimo svolga una delle attività comprese nella “*negative list*”⁷¹. La stabile organizzazione personale, in relazione alle modalità attraverso le quali l’agente svolge il lavoro, lo fa configurare come agente dipendente o indipendente; ma in quest’ultima situazione, essendo soggetto autonomo, l’attività da lui svolta non si profila come stabile organizzazione.

Nel primo caso l’agente, persona fisica o giuridica, opera nel territorio dello Stato per conto dell’impresa non residente e conclude, di consueto, contratti in nome e per conto

⁶⁹ Della Rovere A., Pecorari F., *Stabile organizzazione: nel nuovo modello OCSE l’anti-fragmentation rule*, Convenzione contro le doppie imposizioni, 2018, p. 2.

⁷⁰ *Legge di Bilancio 2018: Nuova nozione di stabile organizzazione*, Tonucci & Partners, 2018, p. 2-3.

⁷¹ Art. 167 TUIR, comma 4, comprende le fattispecie da non considerarsi nella definizione di stabile organizzazione, *Informazione Fiscale*, 2018.

della stessa; ai fini della classificazione come tale è necessario che il soggetto svolga l'attività in via subordinata⁷² e che vi sia attinenza tra l'attività compiuta dalla casa madre e quella realizzata dall'agente. Allo scopo di verificarne la dipendenza occorre valutarla secondo due aspetti, quali la dipendenza economica e quella giuridica; la prima si palesa quando il rischio dell'impresa pende su essa stessa, ovvero il soggetto percepisce una remunerazione fissa, indipendentemente dalla conclusione o meno di contratti con i clienti, la seconda invece, quando il rappresentante è sottoposto ad istruzioni e continui controlli da parte dell'impresa per conto della quale opera.

Al contrario, nella situazione in cui l'agente è considerato indipendente non si configura una stabile organizzazione; nuovamente è necessario considerare la sua indipendenza sotto entrambi i punti di vista⁷³. L'indipendenza economica si verifica quando il soggetto conclude affari per conto di più aziende, quindi il reddito che egli percepisce deriva da diverse imprese, mentre l'indipendenza giuridica si evince dall'autonomia attraverso la quale opera, perciò non deve essere assoggettato al controllo o alle istruzioni, che gli attribuirebbero il titolo di agente dipendente. Pertanto, per facilitare l'identificazione dell'agente come indipendente è sufficiente comprovare che egli operi nell'ambito della propria attività ordinaria in modo autonomo e assumendosi il rischio di impresa.

Il progetto BEPS ha previsto un'integrazione anche al concetto di stabile organizzazione personale, in adeguamento a quanto previsto all'art. 12 del *"Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies"*.

In relazione alla nozione di agente dipendente sono previsti dei perfezionamenti su alcuni aspetti di natura sostanziale relativi alla relazione in essere tra l'impresa e il soggetto, in modo da includere alla fattispecie in questione i casi che da un primo esame configurano come agenti indipendenti. Sussiste una stabile organizzazione personale, quando un soggetto opera per conto di un'impresa e stipula abitualmente contratti con i clienti svolgendo un ruolo significativo nella conclusione degli stessi senza apportarne

⁷² Commentario al Modello OCSE, art. 5, paragrafo 32, 2017: stabilisce che l'utilizzo del termine "dipendente" non fa riferimento al rapporto di lavoro esistente tra impresa e agente, perciò non è rilevante se l'agente sia o meno impiegato dalla stessa impresa.

⁷³ Commentario al Modello OCSE, art.5, paragrafo 37, 2017.

alcuna modifica rilevante⁷⁴. I contratti devono soddisfare due caratteristiche: essere stipulati in nome dell'impresa stessa ed essere inerenti al trasferimento della proprietà, o di un altro diritto d'uso, dei beni che sono di proprietà dell'impresa o che questa ha il diritto di impiegare, oppure devono avere ad oggetto la prestazione di servizi da parte dell'impresa stessa.

Il perfezionamento della disciplina della stabile organizzazione personale riguarda anche la figura dell'agente indipendente, ai paragrafi 6 e 8 dell'art. 5 del Modello di Convenzione. Per risultare come tale, il soggetto deve operare per conto di più imprese, inoltre, secondo gli aggiornamenti alla disposizione tale conferma deve conseguire dalla verifica sulla proporzione delle attività svolte per ciascuna impresa in rapporto al volume totale di affari del soggetto. In aggiunta, l'indipendenza del soggetto è esclusa quando egli è legato alla casa madre da un rapporto di controllo, ovvero possiede una partecipazione superiore al 50%⁷⁵.

Con la Legge di Bilancio 2018 il legislatore italiano ha inteso conformarsi alle novità previste dal nuovo Modello OCSE, apportando le modifiche in questione al comma 6 dell'art. 162 TUIR⁷⁶.

2.1.1 La stabile organizzazione in ambito digitale

Le fattispecie esaminate concernono i tradizionali sistemi di commercio, tuttavia l'avvento dell'economia digitale, quindi del commercio elettronico, ha comportato l'adozione di differenti strumenti. L'OCSE ha istituito cinque *Technical Advisory Group* (TAG), ovvero gruppi di lavoro composti da membri nominati dai Governi e soggetti appartenenti al mondo del business, impegnati nell': *"esaminare come si applicano le attuali norme in materia di tassazione degli utili delle imprese nel contesto del*

⁷⁴ Valente P., *Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale*, in *Fiscalità & commercio internazionale*, n. 3, 2012: Gli elementi che devono essere valutati ai fini della configurabilità di una stabile organizzazione personale ("agente dipendente") possono essere così sintetizzati: - titolarità ed esercizio abituale di poteri di rappresentanza... - il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo ripetuto ed abituale.

⁷⁵ Della Rovere A., Pecorari F., *Stabile organizzazione: nel nuovo modello OCSE l'anti-fragmentation rule*, *Convenzione contro le doppie imposizioni*, 2018, p. 2 e ss.

⁷⁶ D'Andrea A. M., *Stabile organizzazione: significato e novità Legge di Bilancio 2018*, *Informazione Fiscale*, 2018.

*commercio elettronico ed esaminare proposte alternative*⁷⁷” in modo da assicurare un’appropriata tassazione del reddito e delle transazioni che sono realizzate virtualmente e preservare il gettito spettante alle singole Amministrazioni fiscali.

Le prime conferenze che hanno interessato questa materia sono avvenute a Turku nel 1997 e ad Ottawa l’anno successivo, durante le quali è emerso il profilo innovativo del commercio elettronico e di conseguenza è stata sottolineata l’esigenza di adattare gli esistenti strumenti di tassazione alla nuova forma di commercio, con l’obiettivo di incrementare la collaborazione tra gli Stati ed evitare i fenomeni di doppia imposizione. Le soluzioni proposte dal TAG, in relazione alle modifiche da apportare alle Convenzioni, intendono escludere dalla definizione di stabile organizzazione quelle attività che sono svolte senza la presenza dei soggetti umani, i server, le funzioni preparatorie e ausiliarie attribuibili ai software e introdurre anche nel commercio elettronico il concetto di “forza di attrazione” che contraddistingue la stabile organizzazione. Inoltre, intende predisporre disposizioni *ad hoc* relative ai redditi derivanti dalla prestazione di servizi e implementare la definizione di “stabile organizzazione” rendendola adatta al contesto digitale, affinché incorpori anche quella virtuale.

Sono stati allora esaminati gli strumenti informatici attraverso i quali è realizzato il commercio elettronico, ovvero il sito web, il server e il provider con lo scopo di determinare quando questi configurano come stabile organizzazione⁷⁸; nel rispetto della definizione contenuta all’art.5 del Modello OCSE, che la qualifica come: “*a fixed place of business which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”.

Per quanto concerne il sito web, ad esempio, solitamente non costituisce una stabile organizzazione in quanto pecca dei requisiti di fissità e materialità poiché è composto da un insieme di dati, contenuti in un server, che possono essere modificati in ogni momento; proprio per questa sua conformazione non ha una collocazione definita e quindi non può essere localizzato in un luogo specifico⁷⁹. La sua funzione è quella di permettere di effettuare ricerche nella Rete. Tuttavia, quando è essenziale e

⁷⁷ OECD, *Mandate of the Business Profit TAG: 'To examine how the current treaty rules for the taxation of business profits apply in the context of electronic commerce and examine proposals for alternative rules.'*, 1999.

⁷⁸ Campagna A. P., Buonocore D., *Il commercio elettronico e la stabile organizzazione*, in Fisco Oggi, 2005.

⁷⁹ Commentario al Modello OCSE, art. 5, par.42.2, 2017.

significativo ai fini dello svolgimento dell'attività d'impresa configura come stabile organizzazione.

Diversamente, il server, ovvero il mezzo attraverso il quale il sito web è reso disponibile, essendo un processore, quindi uno strumento dotato di fisicità, configura una stabile organizzazione se rispetta specifici requisiti, quali:

- la fissità: ciò significa che il server deve permanere nel territorio di uno Stato per un periodo di tempo tale da permetterne la configurazione. Questa caratteristica è da intendersi come un collegamento di natura economico – funzionale tra il server e il territorio in cui questo opera⁸⁰;
- la strumentalità rispetto allo svolgimento dell'attività: è importante che il server sia configurato in modo da permettere lo svolgimento di una parte considerevole delle attività della stabile organizzazione⁸¹.

Inoltre, perché il server configuri come una stabile organizzazione è necessario che svolga un'attività che sia essenziale alla casa madre e non meramente preparatoria o ausiliaria; è perciò richiesta un'analisi specifica per ogni caso considerando le attività che sono state elencate, a titolo esemplificativo, nel Commentario dell'OCSE come preparatorie ed ausiliarie, ad eccezione dei casi in cui queste attività costituiscano il *core business* dell'impresa.

Il Commentario analizza anche due ulteriori fattispecie, quella dell'*Internet service provider* (ISP) e quella dell'*Internet content provider* (ICP) e specifica quando queste rappresentino una stabile organizzazione.

L'ISP è quel soggetto che ha il compito di gestire il server autorizzando l'accesso ai servizi internet che mette a disposizione e svolgendo l'attività di web hosting, mentre l'ICP è colui a cui è riconducibile un sito web, ovvero la persona che mette a disposizione i beni e servizi attraverso quest'ultimo. Queste fattispecie sono state oggetto di analisi ai fini di verificare se l'ISP potesse costituire una stabile organizzazione personale dell'ICP. Successivamente il Modello OCSE, analizzando i requisiti fondamentali della stabile organizzazione personale ha concluso che gli stessi non sono soddisfatti, in quanto il

⁸⁰ Commentario al Modello OCSE, art. 5, par.125, 2017.

⁸¹ Commentario al Modello OCSE, art. 5, par.126, 2017.

server non può costituire un soggetto come l'agente e i contratti sono conclusi per mezzo del sito web e non tramite l'ISP⁸².

In relazione all'ICP possono verificarsi due situazioni contrapposte: esso non costituisce stabile organizzazione nel caso in cui non abbia il potere di controllo sul server, in riferimento all'installazione, alla manutenzione e all'aggiornamento sia dell'hardware che del software e al controllo dell'accesso allo stesso, in quanto il sito web è considerato avente natura immateriale.

Quando al contrario, l'ICP ha il controllo sul server, la combinazione tra sito web e server può far individuare una stabile organizzazione dello stesso ICP.

Per quanto attiene al commercio elettronico, devono essere adottate le medesime linee guida esplicitate ai fini di verificare la configurazione o meno della stabile organizzazione. La legislazione italiana, al comma 5 dell'art. 162 del TUIR attinente alla stabile organizzazione, più nello specifico nel commercio elettronico, dispone che: *“non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentono la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”*.

Esaminando il comma in questione si rileva una differenza rispetto alle disposizioni dell'OCSE, in quanto quest'ultimo analizza i singoli strumenti informatici, mentre la normativa italiana li ricomprende tutti nel comma in esame. Perciò l'elemento materiale considerato dall'ordinamento italiano come esemplificazione del commercio elettronico è il server, definito come *elaboratore elettronico*; è stata allora introdotta un'ulteriore fattispecie negativa, poiché l'ordinamento italiano considera tale attività di natura meramente ausiliaria in quanto *“l'elaboratore elettronico”* si limita a consentire *“la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi”* che sono considerate come attività strumentali in relazione a quella principale, quale quella di vendita e scambio di beni e servizi. Perciò il mero possesso di un server da parte di un'impresa estera in un territorio non permette la configurazione della stessa come stabile organizzazione; tuttavia se il *core business* dell'impresa è appunto la trasmissione dei dati raccolti, allora la stessa dispone di una stabile organizzazione nel territorio e il server rappresenta una stabile organizzazione, in quanto considerato come requisito di

⁸² Commentario al Modello OCSE, art. 5, par.131, 2017.

materialità dell'installazione fissa, quando è disponibile a titolo di proprietà o di godimento, quando questo sia connesso all'attività principale che viene svolta, in caso contrario rientra tra le fattispecie negative⁸³.

Quindi possiamo affermare che il comma 5 dell'art. 162 del TUIR propone una risoluzione al problema del commercio elettronico poco esaustiva, in quanto raggruppa tutti gli strumenti informatici, per mezzo dei quali avviene il commercio elettronico, nel server⁸⁴.

Inoltre, l'OCSE ha attribuito ad un gruppo di lavoro, chiamato *Business Profit Technical Advisory Group* (BP TAG), il compito di analizzare il commercio elettronico secondo quanto riportato nel documento "*Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*" e formulare un orientamento comune che gli stati possano seguire per ovviare alle sfide fiscali attuate dalle imprese digitali.

Il BP TAG espone le considerazioni conclusive dell'analisi nel report finale "*Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*"⁸⁵, il quale risulta suddiviso in cinque sezioni che trattano:

1. l'analisi dei modelli di business adottati dalle imprese digitali, con l'obiettivo di rilevare le problematiche attinenti al commercio elettronico;
2. il riepilogo delle disposizioni in materia di doppia imposizione relative alla tassazione degli utili delle imprese contenute nelle attuali Convenzioni;
3. la valutazione delle norme in vigore;
4. l'esposizione delle diverse modalità con cui si propone di tassare gli utili realizzati dalle imprese;
5. la conclusione sull'analisi svolta e la formulazione di possibili soluzioni.

Nel documento si suggerisce l'introduzione nel Modello OCSE del concetto di "*electronic (virtual) permanent establishment*", con l'obiettivo di risolvere i problemi che l'avvento del commercio elettronico ha comportato. Si propone allora la definizione di:

⁸³ Mastromarino M., *La "nuova" stabile organizzazione evolve sul digitale*, in *Settimana Professionale*, n. 23, 2018, disponibile a: https://www.moscatellicommercialisti.com/pubblicazioni/mastromarino/2018/04_Approfondimento_23_2018.pdf.

⁸⁴ Manca M., *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 48, 2003.

⁸⁵ OECD, *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*, 2005.

- *“virtual fixed place of business PE”*: individuando una stabile organizzazione qualora un’impresa abbia un sito web che le permetta di svolgere la propria attività all’interno di un server di un’altra impresa che risulta essere localizzata in uno stato diverso. Questo avviene in quanto il “luogo di svolgimento dell’attività” è virtuale;
- *“virtual agency”*: tale definizione intende ampliare il concetto di stabile organizzazione personale alla situazione in cui i contratti, che sono abitualmente conclusi per conto di un’impresa localizzata in uno stato diverso rispetto a quello di residenza dell’agente, sono conclusi per mezzo di strumenti elettronici;
- *“onsite business presence”*: si palesa l’esistenza della stabile organizzazione quando un’impresa è economicamente presente in uno stato estero, senza una sede fissa d’affari e fornisce beni e servizi ai clienti localizzati nello stesso tramite *on-site* o altre modalità di interfaccia, come per esempio computer o comunicazioni telefoniche.

Questo documento è il primo in cui si rileva che, diversamente da come si era pensato fino a quel momento, il concetto di stabile organizzazione basato sulla presenza fisica dell’impresa nel territorio di uno stato estero non era adatto nel contesto attuale e quindi se ne volevano analizzare i fondamenti al fine di concepire una nuova definizione incentrata sulla presenza virtuale.

Questa proposta però non è stata accolta probabilmente per due ragioni: innanzitutto le norme in ambito di stabile organizzazione erano state concepite per essere sufficienti e attuabili in ambito digitale, inoltre non erano ancora presenti analisi e stime che dimostrassero come la creazione del reddito per mezzo degli strumenti telematici comportasse conseguenze negative al gettito fiscale di diversi stati.

Perciò, nonostante il TAG esprimesse l’intenzione di distinguere il commercio elettronico da quello tradizionale, l’orientamento rimase comunque quello di adottare, ove possibile, le norme vigenti in ambito digitale.

2.1.2 L’attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione

Una volta definito ciò che viene inteso come stabile organizzazione è necessario individuare i metodi attraverso i quali vengono allocati i profitti prodotti dalla stessa. Il TAG ha esposto le principali criticità create dall’e-commerce, analizzando le difficoltà e

i limiti relativi all'attribuzione dei profitti alle stabili organizzazioni che operano per mezzo del commercio elettronico nell'"Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions"⁸⁶.

In generale, l'attribuzione degli utili può avvenire attraverso l'impiego di due teorie differenti⁸⁷, quali il "relevant business activity approach"⁸⁸ e il "functionally separate entity approach", la scelta dell'OCSE è stata quella di adottare il secondo approccio. Il *functionally separate entity approach* prevede l'attribuzione degli utili generati dalla stabile organizzazione come se questa fosse una società separata e indipendente rispetto alla casa madre che svolge le attività in un contesto di libera concorrenza. L'attribuzione degli utili all'impresa avviene quando effettua le transazioni, sono comprese le operazioni che intervengono con la casa madre. Questo metodo è ritenuto idoneo in quanto consente l'applicazione del principio del "arm's length principle", il quale prevede che il profitto realizzato dalla stabile organizzazione deve esserle attribuito come se si trattasse di un'entità giuridicamente autonoma.

Ai fini della corretta determinazione del reddito della stabile organizzazione devono essere impiegate le indicazioni contenute nel documento "Transfer pricing Guidelines"⁸⁹. La relazione dichiara che in principio è necessario compiere un'analisi fattuale e funzionale sulla stabile organizzazione con l'obiettivo di individuare le caratteristiche e le diverse attività che sono svolte dall'impresa e permettere il

⁸⁶ OECD, *Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*, 2001.

⁸⁷ OECD, *Discussion draft on the attribution of profit to permanent establishment*, par.12 e ss, 2001: *The Model Commentary on Article 7 provides little in the way of guidance on how to interpret the term "profits of an enterprise", beyond confirming that, "the right to tax does not extend to profits that the enterprise may derive from that State otherwise than through the permanent establishment". This language limits the scope of the taxing rights of the host country so that there is no "force of attraction" resulting from the existence of a PE (see paragraphs 5-10 of the Commentary on Article 7).*

However, the question arises as to whether the term "profits of an enterprise" requires a further limitation on the taxing rights of the host country. Historical practice has developed such that two broad interpretations of the term are most common by the Member countries. Additionally, there are further variations, which may have to be taken into account. The most important of which relates to the meaning of the term "profits". This part of the Report analyses the two broad interpretations in more detail and discusses briefly possible variations in the interpretation of the term "profits"

⁸⁸ I profitti, secondo questo approccio, devono essere imputati all'attività che li ha generati e non alla stabile organizzazione, in quanto questa non è idonea a produrre reddito oltre a quello creato dalla casa madre.

⁸⁹ OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 1995.

riconoscimento degli assets realmente utilizzati e dei rischi che ha assunto. Successivamente si procede determinando i profitti ad essa attribuibili, come se operasse come un'impresa indipendente, applicando dunque i metodi previsti dal *Transfer Pricing*, o quelli alternativi, scegliendo quello che risulta maggiormente adatto alla casistica considerata. È importante inoltre effettuare una comparazione tra le transazioni in questione e le analoghe operazioni effettuate da imprese indipendenti. Per quanto concerne l'esecuzione di tale procedura da parte delle stabili organizzazioni che svolgono transazioni elettroniche è stato elaborato un documento dal BP TAG, denominato "*Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Transactions*⁹⁰", che esamina le diverse situazioni in cui potrebbe incorrere un'impresa digitale.

2.2 I limiti del concetto di stabile organizzazione con riferimento alle imprese del settore digitale

I principali ostacoli che si incontrano nell'estendere la normativa vigente al commercio elettronico sono:

- l'impossibilità di determinare in modo certo il luogo effettivo in cui gli operatori svolgono le attività, e quello in cui avviene il consumo del bene;
- la difficoltà di identificare il soggetto che risulta essere titolare di un sito web e, di conseguenza, gli operatori economici;
- la dematerializzazione dei beni che sono oggetto delle transazioni e delle informazioni digitali;
- la disintermediazione finanziaria, che permette un rapporto diretto tra utente e fornitore;
- la diffusione dei pagamenti elettronici che comportano lo spostamento di fondi e la possibilità di fare investimenti online che nella maggior parte dei casi garantiscono l'anonimato.

A fronte delle criticità rilevate, la soluzione più idonea da adottare risulta quella di scindere la nozione di stabile organizzazione dal requisito della "sede fissa di affari"⁹¹.

⁹⁰ OCSE, *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Transactions*, 2001.

⁹¹ Doemberg R.L., Hinnekens L., Hellerstein W., Li J., *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, 2001, p. 79.

Nell'Action 1 del BEPS è stata ipotizzata la possibilità di prevedere un nuovo nesso, alternativo a quello tipico che rimanda alla presenza di una sede fissa, che sia adatto alle attività svolte unicamente in forma digitale. Secondo la proposta in esame un'impresa che svolge un'attività completamente dematerializzata potrebbe possedere una stabile organizzazione, in uno stato diverso da quello di residenza, nel caso in cui questa risulta avere una "significant digital presence" in quest'ultimo territorio.

Innanzitutto, nella definizione delle disposizioni che attengono alla tassazione delle imprese digitali, è importante non alterare l'equilibrio esistente tra stato alla fonte e quello di residenza, in modo da poter assicurare il medesimo trattamento tra imprese che sono tassate in relazione al principio della presenza fisica e di quelle tassate in relazione alla nuova nozione di presenza economica significativa⁹².

Per provare la presenza "economica o virtuale" sono state ipotizzate differenti soluzioni, quella che inizialmente è risultata come preferibile è l'introduzione di una soglia minima di ricavi realizzati nel Paese che, se superata, fa configurare l'esistenza della stabile organizzazione dell'impresa nello Stato, indipendentemente dall'effettiva presenza della stessa per mezzo di strutture fisse; importante è anche affiancare a questo limite meramente quantitativo anche un principio qualitativo⁹³.

In un momento successivo, in seguito ad alcuni studi, è stato proposto come fattore di riferimento il numero di utenti, o user, che hanno accesso al sito o all'applicazione in un determinato arco temporale; invece, per quanto riguarda la raccolta e la trasmissione dei dati, ciò che fa configurare una stabile organizzazione è il superamento di una soglia di dati raccolti sugli utenti.

Una volta identificati quali sono i criteri più adeguati da adottare ai fini della configurazione della stabile organizzazione virtuale, è necessario definire il principio dottrinale che attribuisce allo stato di destinazione, ovvero quello in cui l'attività è svolta, l'esercizio del potere impositivo. Tale principio, ad oggi, è ravvisabile nella capacità dell'impresa di produrre reddito nello stato di destinazione⁹⁴.

⁹² Albano G., *Nuovi modelli di business delle imprese multinazionali e stabile organizzazione occulta*, in Corr. Trib., n.6, 2017, p. 467.

⁹³Hinneken L., *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, in Intertax, n. 6-7, 1998, p. 197.

⁹⁴ Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato, ma dalle condivisibili finalità*, in Riv. Trim. di Dir. Trib., n. 4, 2014, pag. 915: *La questione dei criteri di*

Il reddito può essere tassato nello stato di destinazione in relazione a due principi, quali *supply-demand approach* e *supply-based approach*. Il primo approccio si poggia sul presupposto che ciò che crea il valore sia l'interazione tra la domanda e l'offerta in quanto, in assenza dell'offerta derivante dallo stato di destinazione l'impresa non conseguirebbe quella ricchezza. Questo metodo è però disapprovato da molti stati che ritengono che l'interazione dell'impresa con un mercato estero non rappresenti di per sé una relazione adeguata al fine di poter considerare i redditi prodotti come originati nello stato in cui sono avvenute le transazioni.

Il secondo procedimento invece, stabilisce che la fonte del reddito debba essere nel luogo in cui operano i fattori produttivi, perciò la localizzazione degli utenti, in questo caso, non assume nessun rilievo. In relazione a questa teoria, risulta complicato concepire un metodo impositivo idoneo da applicare alla tassazione del commercio elettronico. Tuttavia, analizzando questo approccio sotto un diverso punto di vista, esso potrebbe risultare adattabile al contesto digitale: se è pur vero che l'impresa non ha la residenza nello stato di destinazione in esso, oltre ad essere localizzati i clienti, sono presenti anche dei "fattori" che collaborano alla produzione del reddito, come la banda che permette la trasmissione dei dati, le infrastrutture stradali che permettono la consegna dei beni acquistati nei siti ed altri. Perciò, a fronte di una diversa definizione dei "fattori produttivi", tale approccio risulta idoneo per quanto concerne la stabile organizzazione virtuale, perché legittima l'esercizio del potere impositivo da parte dello stato di destinazione sulla parte del reddito generato dall'impresa non residente⁹⁵.

Un'ulteriore alternativa considerata è quella di introdurre un criterio di collegamento per le transazioni digitali che operi come quello adottato in ambito di dividendi ed interessi, previsto dal Modello OCSE⁹⁶. Tale proposta si presume di semplice applicazione in quanto non implica alcuna modifica alla definizione di stabile

imputazione territoriale è comunque prioritaria nell'ambito della fiscalità delle transazioni telematiche caratterizzate dal fenomeno del disappearing taxpayer. Il nodo è quello dell'individuazione del soggetto cui imputare il reddito e del luogo in cui viene effettivamente svolta l'attività; più in generale si pone poi la questione di fondo della effettività nella corretta applicazione delle norme tributarie nel ciberspazio, al di là della loro astratta implementazione.

⁹⁵ Pedaccini F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni*, in Riv. di Dir. Trib., n. 4, 2015, p. 895/922.

⁹⁶ OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*, 2005, p. 51.

organizzazione e nemmeno una riformulazione del concetto di fonte di reddito d'impresa. La ritenuta in esame prevede un assoggettamento alla fonte di quelle transazioni che generano costi deducibili per i contribuenti residenti ovvero *“tutti i pagamenti transnazionali suscettibili di erodere la base imponibile dello Stato”⁹⁷*.

Sono state rilevate alcune criticità connesse al presupposto oggettivo della ritenuta perché essa considera sia operazioni digitali che non. La suddivisione tra transazioni assoggettate a ritenuta e quelle che non lo sono avviene in relazione alla natura del beneficiario della stessa, ovvero se questo è un'impresa, tutte le transazioni effettuate nei suoi confronti sono sottoposte a ritenuta, siano queste inerenti a servizi digitali o meno, in quanto sono considerate come erosive della base imponibile; se invece il beneficiario dell'operazione è un consumatore finale le operazioni sono escluse alla ritenuta e per questo imponibili solamente nello stato di residenza del cedente, in quanto il beneficiario non può operare alcuna deduzione del costo sostenuto.

La proposta come formulata intende essere di facile applicazione ed appropriata in quanto prevede una forma di tassazione dell'impresa nello stato di destinazione. Tuttavia, nonostante si possa rilevare la parziale applicazione della ritenuta limitatamente alle operazioni business to business, il legislatore nel proporre questa soluzione si è affidato ad un'analisi sullo sviluppo dell'economia digitale⁹⁸ ed ha rilevato che tali transazioni corrispondono al 90% del totale delle operazioni digitali.

A fronte delle proposte formulate quella che ad oggi risulta essere più efficace è quella che prevede un'alternativa ai limiti posti dal diritto internazionale per quanto concerne la definizione di stabile organizzazione, in particolar modo sul fatto che il collegamento che questa impone è limitato all'esistenza di beni e attività generatrici di reddito nello stato di destinazione.

⁹⁷ Pedaccini F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni*, in Riv. di Dir. Trib., n. 4, 2015, p. 895-922: *Ad uno sguardo attento, tuttavia, il supply-based approach non sembra essere a priori incompatibile con l'idea che l'operatore Internet attinga ricchezza anche dal mercato di destinazione. In quel luogo, l'impresa non residente non rinverrebbe infatti soltanto la propria clientela, ma anche altri “fattori” che contribuiscono in maniera decisiva alla produzione del reddito. Si tratta, per l'essenziale, dell'infrastruttura economica, sociale e giuridica del Paese: della banda su cui viaggiano i dati, dei presidi posti dall'ordinamento a tutela del diritto d'autore, del sistema di istruzione che educa i giovani all'utilizzo di Internet, della rete stradale che consente la materiale consegna dei beni acquistati on-line.*

⁹⁸ World Trade Organization, *E-commerce in Developing Countries*, 2013, p. 3.

2.2.1 I problemi di tassazione delle imprese digitali

Diversamente da quanto si possa pensare, come ha sostenuto l'OCSE, l'economia digitale non ha comportato nuove e specifiche questioni per quanto concerne il problema della *Base Erosion and Profit Shifting*, ma ha aumentato l'attuazione delle stesse pratiche. Il problema della BEPS è stato originato dallo sviluppo della globalizzazione, infatti le grandi multinazionali già adottavano particolari architetture ai fini del trasferimento dei profitti, tuttavia la digitalizzazione ha incrementato queste pratiche ad un livello esponenziale.

Diverse sono le azioni impiegate dalle multinazionali con l'obiettivo di ottenere vantaggi fiscali. La più comune tra queste è quella posta in essere dalle imprese digitali con l'intento di ridurre la presenza fisica nello stato in cui sono commercializzati i beni e i servizi per evitare che sia riconosciuta una presenza significativa ai fini fiscali della stessa impresa. Un'altra pratica adottata è quella di ricorrere all'utilizzo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni in modo da sottrarsi all'applicazione delle ritenute relative ai pagamenti che vengono effettuati verso paesi a bassa fiscalità da quelli che applicano aliquote elevate. Infine, è anche utilizzata la cosiddetta pratica della frammentazione delle funzioni.

Risulta evidente che la sola introduzione del concetto di "significativa presenza digitale", come ipotizzato precedentemente, non riuscirebbe ad ovviare a tali meccanismi, tuttavia l'accostamento di tale proposta con ulteriori specificazioni potrebbe portare alla risoluzione del problema.

Al fine di adeguare i sistemi tributari alle sfide fiscali delle imprese digitali è stato proposto il Progetto BEPS, a cui è stata dedicata la prima delle 15 *Actions* di cui si compone.

Nel 2015, l'OCSE, con l'intento di ricercare una soluzione a queste pratiche, ha formulato ulteriori *Actions* implementando il progetto BEPS, in particolare con l'*Action 3*⁹⁹ ha modificato le norme in vigore in ambito di *Controlled Foreign Company*, nell'*Action 7*¹⁰⁰ ha voluto contrastare l'impiego strategico della stabile organizzazione ed infine

⁹⁹ OCSE, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 - Final Report, 2015.

¹⁰⁰ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - Final Report, 2015.

nell'Action 8 - 10¹⁰¹ ha revisionato le linee guida relative ai prezzi di trasferimento per assicurare che quelli adottati rispecchino realmente la creazione della catena del valore.

Ad oggi, in un'epoca in cui dominano la globalizzazione e la digitalizzazione in ogni settore possiamo affermare che l'utilizzo combinato nella tassazione del principio di residenza e territorialità rivela diverse lacune. Tale modello era stato concepito quando l'economia era prevalentemente materiale, gli scambi internazionali erano limitati e le transazioni tra imprese appartenenti al medesimo gruppo erano presso che nulle. Gli orientamenti intrapresi a livello internazionale e dalle singole nazioni per risolvere questa problematica risultano discostarsi molto.

In ambito internazionale, infatti, il dibattito è incentrato nella predisposizione di un nuovo modello impositivo che consideri tutte le pratiche elusive messe in atto dalle imprese digitali, in particolar modo intende introdurre la stabile organizzazione virtuale, o la presenza economica significativa nel paese di destinazione; una diversa soluzione invece, viene formulata a livello nazionale da alcuni degli Stati appartenenti all'Unione Europea che stanno predisponendo una tassa transitoria da applicare sui servizi online con l'intento di promuovere le buone pratiche online.

.

¹⁰¹ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Action 8-10 - Final Reports, 2015.

Capitolo III L'Imposta sui Servizi Digitali in Italia

Premessa

L'Italia, già da alcuni anni, si è dimostrata particolarmente interessata a contrariare le sfide fiscali che l'avvento dell'economia digitale ha portato. In attesa di una proposta a livello europeo ha formulato alcune disposizioni con l'obiettivo di tassare i redditi delle imprese digitali che operano nel suo territorio, proponendo diverse norme tuttavia queste non siano mai state convertite in decreti attuativi. Nel 2019 però la prospettiva pare essere cambiata e l'Italia sembra giunta ad una conclusione.

Questo processo è stato caratterizzato, appunto, da un susseguirsi di proposte recanti diverse procedure e molteplici metodi di imposizione.

L'Italia inizialmente ha esaminato la questione con la Legge Finanziaria del 2014, con la quale intendeva introdurre un insieme di regole riguardanti le imprese che operavano in materia di spazi pubblicitari online.

In seguito, con il Disegno di Legge n. 2526, ha affidato il compito agli intermediari finanziari di individuare i fornitori dei servizi digitali attivi nel territorio dello Stato senza stabile organizzazione ed ha proposto l'introduzione della stabile organizzazione occulta come presupposto impositivo al fine del calcolo delle imposte sul reddito.

L'Italia successivamente, nel 2017, ha formulato una procedura di cooperazione volontaria tra le imprese multinazionali e l'Agenzia delle entrate con l'obiettivo di identificare nuove stabili organizzazioni. Nel Disegno di Legge di Bilancio del 2018 il Governo, ispirandosi al Disegno di Legge n. 2526, ha posto nuove misure fiscali da applicare all'economia digitale con l'emendamento 88.0.1. Tale proposta è stata poi considerata nella Legge di Bilancio 2018 con la Web Tax che sarebbe dovuta entrare in vigore dal 1° gennaio 2019.

L'Italia, sempre con il medesimo obiettivo, ha deciso di modificare la finora conosciuta Web Tax, e trasformarla in un'Imposta sui Servizi Digitali (ISD), rifacendosi alle proposte europee. L'ISD è una tassa che ha come presupposto impositivo i servizi digitali e non le transazioni digitali, come era stato precedentemente ipotizzato nelle proposte di Web Tax. Quest'ultima è stata prima delineata nella Legge di Bilancio 2019, e in seguito ad alcune modifiche, riformulata nella Legge di Bilancio 2020.

3.1 Web Tax: Legge Finanziaria 2014

L'Italia per la prima volta nella Legge Finanziaria del 2014 n. 147 del 27 dicembre 2013, all'art. 1, comma 33 e 178 ha introdotto delle norme con lo scopo di reprimere la strategia che viene adottata dalle imprese digitali che fatturano altrove i ricavi che derivano dalla vendita della pubblicità online nel territorio dello Stato.

La norma permette di acquisire i servizi pubblicitari, cioè spazi pubblicitari online e link sponsorizzati, visibili sul territorio dello Stato italiano, solamente da coloro che sono editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altri operatori pubblicitari che siano titolari di una partita Iva italiana rilasciata dall'Amministrazione finanziaria (comma 33). Inoltre, per poter rispettare il vincolo della tracciabilità delle operazioni, quindi in modo da consentire al Fisco di poter effettuare ogni verifica, è necessario che il pagamento dell'operazione sia reso attraverso bonifico bancario, postale o ogni altro strumento di pagamento che consenta di individuare la partita Iva del beneficiario (comma 178).

La determinazione delle modalità di trasmissione di tutte le informazioni che sono ritenute necessarie al fine di effettuare eventuali controlli è demandata all'Agenzia delle entrate attraverso un provvedimento.

Tale norma sarebbe dovuta entrare in vigore il 1° gennaio del 2014, successivamente il termine è stato rinviato con il decreto Milleproroghe, n. 151 all'art. 1, con decorrenza dal 1° luglio dello stesso anno, ed infine la Web Tax è stata abrogata con il DL n. 16/2014, art.2, comma 1.

Risulta evidente l'obiettivo che il legislatore italiano intende raggiungere: imporre l'apertura della partita Iva a tutti coloro che operano nel territorio dello Stato, così da assoggettarli al pagamento delle imposte sui redditi generati¹⁰².

La Relazione tecnica¹⁰³, servendosi delle analisi effettuate da AGCOM, ha stimato il maggior gettito derivante delle disposizioni introdotte.

Come risulta dalla tabella al fatturato calcolato da AGCOM, si è proceduto sommando una stima plausibile del fatturato di altri operatori pubblicitari, quali Twitter, Facebook,

¹⁰² Perini R., *Web Tax (o Google Tax): che cos'è e cosa cambia per l'acquisto di pubblicità online in Italia*, 2013.

¹⁰³ Camera dei deputati, *Legge di Stabilità 2014*, XVII Legislatura, 2013 p. 157/158, disponibile a: http://documenti.camera.it/leg17/dossier/Pdf/AFP006_I.pdf.

Group On, non considerati nella relazione, determinando così un fatturato totale di circa 3.200.000.000 di euro; ipotizzando in aggiunta un incremento medio del 10% del fatturato, valore scelto in via prudenziale, e una remunerazione del 7%, giungono all'erario circa 78.000.000 di euro nel 2013. Negli anni seguenti ci si attende un aumento progressivo di tale ammontare.

Tabella 1. Il mercato della pubblicità online

Fonte: Agcom.

2009	2010		2011	
Ricavi (mln di euro)	Ricavi (mln di euro)	Variazione rispetto anno prec.	Ricavi (mln di euro)	Variazione rispetto anno prec.
825,03	1.177,29	42,70%	1.578,40	34,07%

Tabella 2. Stima del gettito atteso con l'introduzione delle disposizioni

Fonte: Relazione tecnica, Camera dei deputati, Legge di Stabilità, pag. 158.

(milioni di euro)

	2012	2013	2014	2015
Trend di crescita	10%	10%	10%	10%
Fatturato (stima)	1.736,24	1.909,86	2.100,85	2.310,94
Fatturato operatori non considerati nel rapporto AGCOM	1.500	1.650	1.815	1996,5
Totale Fatturato	3.236,24	3.559,86	3.915,85	4.307,44
% di remunerazione sul fatturato	7%	7%	7%	7%
Reddito imponibile	226,54	249,19	274,11	301,52
IRES/IRAP	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%
Maggior gettito di competenza dal 2013		78,25	86,07	94,68

La disposizione è stata considerata per diverse ragioni poco chiara e non applicabile.

In primo luogo, è ritenuta contrastante rispetto al principio comunitario di libertà di circolazione dei beni e servizi, e contraria alla disposizione europea che prevede l'obbligo di comunicazione in via preventiva alla Commissione europea di tutte le norme

in materia tributaria, con il fine di verificare il rispetto di ognuno dei principi comunitari, ed è stato rinvenuto che tale notifica non sia mai avvenuta¹⁰⁴.

La Web Tax, così come enunciata, può essere aggirata dai piccoli operatori pubblicitari che realizzano ricavi marginali nel territorio italiano: questi potrebbero o evitare del tutto la vendita a soggetti italiani, oppure mettere in pratica delle architetture per sviare alla normativa, vendendo pubblicità solamente alle imprese medio-grandi che possiedono almeno una sede fuori dal territorio italiano, e cedere la pubblicità a quest'ultima piuttosto che alla stessa impresa che ha sede in Italia. Inoltre la norma, al comma 33, pronuncia: *“Gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di search advertising), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti, quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, titolari di partita Iva rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana.”* Ciò significa che qualsiasi pubblicità visibile in Italia deve essere fornita solo da coloro che sono titolari di una partita IVA italiana, ma poiché dell'Italia è possibile vedere tutto il Web, questa interpretazione risulta incoerente¹⁰⁵. Convenuto con quanto detto, la legge scritta in questo modo è fraintendibile e porta a conclusioni sbagliate. Probabilmente il legislatore voleva intendere che la disposizione valesse esclusivamente per le imprese italiane.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Scorza G., *La web tax è fuorilegge*, in il Fatto Quotidiano, 19 dicembre 2013: *La disciplina europea relativa ai c.d. servizi della società dell'informazione, infatti – proprio al fine di garantire che il mercato unico europeo funzioni efficacemente e non soffra di ingiustificate barriere nazionali come quella che si vorrebbe ergere con la spot tax – prevede che ogni disposizione di legge nazionale che incida sulla circolazione di tali servizi debba essere comunicata alla Commissione europea prima di essere definitivamente approvata dal Parlamento, dal Governo o dall'Autorità nazionale competente per la sua emanazione.*

Tale obbligo di preventiva notifica serve a consentire alla Commissione di valutare se ed in che misura la norma di legge che il singolo Paese si accinge a varare sia suscettibile di limitare o ostacolare la libera circolazione dei servizi della società dell'informazione. [...] Eppure, gli uffici della Commissione europea responsabili della relativa attività [...] hanno appena confermato che nessuno, dal nostro Paese, si è, sin qui, preoccupato di notificare loro il testo della spot tax, né alcuno, nelle scorse settimane, aveva loro notificato quello della web tax.

¹⁰⁵ Peirola Marco componente del comitato fiscale della Confederation Fiscale Européenne (CFE).

¹⁰⁶ Curiat A., *Come si potrebbe aggirare la Web Tax*, Wired.it, 24 dicembre 2013: [...] *la legge non prevede sanzione per le aziende che comprano pubblicità da soggetti senza partita IVA italiana. Potrebbero quindi anche ignorarla. Non si sa quindi il vero impatto possibile.*

Nell'articolo inoltre, non è prevista alcuna sanzione per le aziende che non lo rispettano, quindi che continuano ad acquistare pubblicità dai soggetti che non possiedono partita IVA italiana, perciò le imprese potrebbero ignorarla senza incorrere in alcuna contravvenzione¹⁰⁷.

3.2 Web Tax: Disegno di Legge n. 2526 XVII LEGISLATURA

L'economia digitale si caratterizza per la facoltà di produrre reddito senza la necessità di configurare strutture produttive o organizzative nel luogo in cui tale reddito è generato, da ciò consegue che le imprese riescono a realizzare procedure elusive che riducono, o persino annullano, l'obbligazione tributaria. Con l'obiettivo di limitare questa problematica, su iniziativa del senatore Mucchetti, nel 2016, è stato presentato il Disegno di Legge n. 2526 intitolato "Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale".

Il Disegno di Legge esposto si concretizza in due interventi con finalità distinte quali l'identificazione dei beneficiari esteri, al fine dell'ottenimento dei loro dati identificativi e l'introduzione della stabile organizzazione occulta come presupposto per il pagamento delle imposte sul reddito.

Viene imposto agli intermediari finanziari¹⁰⁸, che effettuano i pagamenti per conto dei propri clienti nei confronti di fornitori esteri, di determinare i dati identificativi di quest'ultimi, il numero di Partita Iva e l'autorità che l'ha conferita; nella situazione in cui il beneficiario non disponesse dello stesso e le transazioni eseguite in suo favore superassero il limite delle duecento unità nel corso di un semestre, viene affidato il compito all'intermediario finanziario di invitare quest'ultimo a farsi attribuire un codice dall'autorità competente se questo appartiene ad un Paese facente parte dell'Unione Europea, diversamente l'intermediario deve contattare l'Agenzia delle entrate. Inoltre, è dato divieto al mediatore di compiere ulteriori transazioni in suo favore fino al momento in cui non gli sarà accordato il codice Iva (comma 2). Attraverso questa procedura il legislatore non intende far configurare l'esistenza delle stabili

¹⁰⁷ Longo A., *Pubblicità Internet nel caos: punti deboli della Web Tax*, PMI.IT, 19 dicembre 2013.

¹⁰⁸ Decreto lgs. n. 385 del 1993, art 1: per *intermediari bancari* si fa riferimento quei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 106 del medesimo testo normativo.

organizzazioni in Italia, ma vuole permettere alle autorità italiane di acquisire informazioni utili per eventuali interventi¹⁰⁹.

Inoltre, viene imposto agli intermediari che compiono trasferimenti nei confronti di beneficiari non residenti, che non hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, di operare una ritenuta a titolo di imposta del 26% sull'ammontare trasferito (articolo 5).

All'articolo 2 viene proposto di scostarsi dalla definizione di "stabile organizzazione", contenuta all'art. 162 del TUIR la quale risulta obsoleta nel contesto che si sta sviluppando nel nuovo millennio, e introdurre un nuovo articolo 162-*bis* che prende in considerazione una nuova configurazione di stabile organizzazione, quale la stabile organizzazione occulta, che assoggetta le imprese non residenti, indipendentemente dalla loro presenza fisica nel territorio italiano, al pagamento delle imposte sul reddito. La stabile organizzazione occulta si configura al verificarsi di alcune soglie di permanenza, ovvero nella situazione in cui un soggetto non residente:

1. svolga in via continuativa attività digitali pienamente dematerializzate. L'identificazione di ciò che il legislatore intende con "attività digitali pienamente dematerializzate" è rinviato ad un provvedimento dell'Agenzia delle entrate;
2. effettui più di cinquecento transazioni in via digitale durante un semestre;
3. riscuota un ammontare complessivo superiore a un milione di euro, sempre su base semestrale.

L'accertamento delle posizioni è eseguito da un ufficio creato *ad hoc*, quindi altamente qualificato e competente in materia, costituito presso la sede centrale dell'Agenzia delle entrate.

Con l'obiettivo di verificare l'esistenza della stabile organizzazione occulta l'ufficio competente, attraverso un intermediario finanziario, informa il soggetto non residente di regolarizzare l'esistenza della stabile organizzazione nel territorio, tale regolarizzazione avviene per mezzo dell'interpello (art. 11, comma 2, della legge n.212 del 27 luglio 2000) o di un accordo preventivo per le imprese con attività internazionale (articolo 31-ter del decreto del presidente della repubblica n. 600 del 29 settembre 1973). Nel caso in cui l'impresa non regolarizzi la propria posizione entro trenta giorni

¹⁰⁹ Senato della Repubblica, *Disegno di legge: misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, XVII Legislatura, n.2526, 2016, p. 5.

dall'invito, l'intermediario, con l'autorizzazione da parte dell'ufficio competente, effettua la ritenuta¹¹⁰.

In relazione al decreto sono state sollevate alcune criticità in quanto l'adozione di misure unilaterali non porterebbe ad alcuna soluzione. La proposta potrebbe avere effetti negativi sulle aziende italiane che operano nel mercato internazionale, in quanto se fosse introdotta una norma simile in altri ordinamenti, le imprese italiane sarebbero sottoposte ad una doppia imposizione, diventando a questo punto incapaci di competere con altre che offrono i medesimi servizi¹¹¹. In proposito alle *“attività digitali pienamente dematerializzate”*, che sono in continuo sviluppo, una volta entrato in vigore il decreto, le tecnologie potrebbero creare nuove occasioni di elusione fiscale rendendo allora inadeguato lo strumento proposto. In riferimento alle soglie di permanenza che configurano la stabile organizzazione occulta è da specificare cosa si intende al punto n. 3 con il termine *“ammontare”*, ovvero se sfaccia riferimento ai ricavi o ai profitti. Inoltre, il compito che viene affidato agli intermediari finanziari risulta essere particolarmente oneroso: le imprese infatti potrebbero ovviare all'intervento degli stessi per l'esecuzione dei pagamenti riuscendo a circoscrivere la procedura di accertamento per la regolarizzazione della stabile organizzazione e l'applicazione della ritenuta fiscale. Ad ogni modo per evitare che il decreto perda di efficacia, anche gli altri Stati dovrebbero adottare misure conformi¹¹².

3.3 Web Tax: Decreto-Legge 50 del 2017

L'esigenza di tassare le imprese digitali che operano nel territorio italiano, ma non pagano le imposte allo Stato, comporta un'elaborazione della Web Tax differente rispetto alle due precedenti proposte. L'Italia allora, in attesa di una normativa a livello europeo, definisce una procedura, denominata Web Tax transitoria, con il Decreto-Legge 50 del 24 aprile 2017 all'articolo 1 bis, convertito nella Legge n. 96 del 21 giugno 2017.

¹¹⁰ Servizio del Bilancio dello Stato, *A.S. 2526: Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, XVII Legislatura, 2016.

¹¹¹ Confindustria Digitale, *Osservazioni su disegno di legge n. 2526 recante Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, 2017, p. 7.

¹¹² Ufficio Parlamentare di Bilancio, *Audizione informale sul DDL n. 2526: Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, 2017, p.12.

La Web Tax transitoria non è un'imposta ma *“una nuova procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata¹¹³”*, riservata ai soggetti non residenti nel territorio italiano appartenenti a gruppi multinazionali attivi in Italia e privi di una stabile organizzazione. La Web Tax transitoria si concretizza in una forma di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*) che intende verificare l'esistenza della stabile organizzazione di un'impresa nel territorio dello Stato. Nel caso in cui sussista la stabile organizzazione, rappresentando quest'ultima il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione del criterio di tassazione alla fonte dei redditi prodotti in Italia¹¹⁴, tale procedura consente di sanare la precedente violazione di omessa dichiarazione dei redditi ottenendo sgravi sulla sanzione amministrativa e penale.

I soggetti passivi sono le società o gli enti che appartengono ad un gruppo multinazionale. Tuttavia, affinché la singola impresa possa accedere alla procedura in questione, sono previsti dei limiti dimensionali quantificati in termini di ricavi, sia a livello di gruppo che di singola impresa.

- In riferimento al gruppo multinazionale sono valutati i ricavi consolidati che devono essere superiori ad un miliardo di euro annui (comma 1); con *ricavi consolidati* si rimanda al più alto valore delle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi che il gruppo ha realizzato nell'anno precedente o, se superiore, quello iscritto nei due esercizi anteriori rispetto alla data di presentazione dell'istanza (comma 3). L'individuazione di tale valore deve essere al netto delle operazioni avvenute infragruppo.
- È necessario inoltre che il gruppo effettui cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato italiano per un valore superiore a 50 milioni di euro (comma 1) considerando, anche in questo caso, il valore più elevato delle cessioni avvenute nell'esercizio precedente o nei due anteriori (comma 4).

Oltre a tale limite quantitativo, affinché si possa avere accesso alla procedura, il gruppo deve avere una consociata residente nel territorio italiano, o una stabile organizzazione in Italia di un'impresa estera. Questo requisito è definito in quanto, per diversi anni, i

¹¹³ Setti S., *Web Tax transitoria: non per tutti*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 28, 2017, p. 41-48.

¹¹⁴ Art. 152 del TUIR.

gruppi multinazionali esteri si sono serviti di stabili organizzazioni occulte con compiti in ambito di marketing o logistica.

Una volta individuati i soggetti passivi alla procedura, analizzando il secondo comma è possibile capire come si articola la procedura.

Il metodo di cooperazione ha inizio tramite un'istanza che deve essere presentata dalla stessa società che svolge l'attività sul territorio italiano e riconosce la possibilità di poter essere configurata come stabile organizzazione. Viene perciò richiesto all'Agenzia delle entrate, quale destinataria della stessa istanza, di verificare la sussistenza dei requisiti che delineano la stabile organizzazione (comma 2).

- Quando l'Agenzia delle entrate attesta l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio, in riferimento ai periodi di imposta per i quali sono scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, spedisce un invito per definire i debiti tributari in essere: "accertamento con adesione" (comma 5). In aggiunta a questi il soggetto deve versare le sanzioni amministrative, applicabili ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, che sono ridotte del 50%.
- Il versamento dell'importo accordato con l'adesione rappresenta presupposto per il quale il soggetto non è più punibile per reato di omessa presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 5 del D. Lgs. 74/2000.
- Nel caso in cui il soggetto non residente riceva l'invito per l'accertamento con adesione lo sconto è di un sesto.

La norma non specifica nulla in relazione alla situazione in cui, in seguito all'invio della domanda all'Agenzia delle entrate, quest'ultima dia un esito negativo, quindi una mancanza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

L'inizio della procedura è vietato alle società che hanno avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche (comma 11).

Al comma 12 si fa riferimento alla procedura di *ruling internazionale* quindi la facoltà di richiedere all'amministrazione finanziaria una valutazione preventiva sulla configurazione o meno della stabile organizzazione. Ciò che differenzia tale procedura da quella in esame è che questa opera in via preventiva, esamina perciò una situazione che si verificherà presumibilmente nel corso dell'esercizio e in quelli che seguiranno, mentre attraverso la procedura di cooperazione rafforzata si esaminano circostanze già

verificate negli esercizi precedenti. Per questo potrebbe assomigliare maggiormente alla *voluntary disclosure* che si concretizza come una procedura che intende porre rimedio a violazioni antecedenti, e prevede effetti premiali sotto il profilo amministrativo e penale¹¹⁵.

Questo istituto è stato introdotto per tentare di instaurare un rapporto di fiducia, realizzato attraverso il dialogo e il costante scambio di informazioni su base volontaria tra il soggetto e l'amministrazione con l'obiettivo di migliorare l'attuale inefficienza del sistema fiscale. Questo rapporto prevede agevolazioni, quali:

- 1) l'anticipazione della fase di controllo, con la valutazione concordata delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali;
- 2) una procedura abbreviata di interpello preventiva nell'ambito della quale l'Agenzia delle entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni dal ricevimento dell'istanza o dell'eventuale documentazione integrativa richiesta;
- 3) l'applicazione di sanzioni ridotte, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle entrate non condivide la posizione dell'impresa;
- 4) l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime.

A differenza delle precedenti proposte, configurate come un'imposizione sulle imprese digitali, questa rappresenta uno strumento generale di antielusione e antiabuso, indirizzato alle imprese multinazionali, senza alcuna differenziazione tra imprese digitali e non digitali perché appare come una procedura volontaria a cui possono partecipare tutte le multinazionali anche a prescindere dall'ammontare del volume di affari¹¹⁶.

Risulta però evidente che la norma è stata ideata pensando alle imprese virtuali, che attraverso particolari "architetture" non costituiscono una stabile organizzazione, appunto il presupposto per la tassazione alla fonte, riuscendo così ad eludere il fisco. Per le stesse però non in tutte le situazioni può risultare conveniente aderire alla

¹¹⁵ Cerrato M., *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in Riv. dir trib, vol. XXIX, 2017, p. 21.

¹¹⁶ D'Orsogna M., Sepio G., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in Il Fisco, 2017, p. 3.

procedura in quanto, ottengono un vantaggio fiscale che è però da compensare con il debito tributario che emerge; inoltre, l'impresa da quel momento e quindi per gli anni successivi, risulta essere soggetto passivo. La procedura, probabilmente, sarà adottata da quelle multinazionali per le quali l'accertamento risulta essere più probabile¹¹⁷.

Per la prima volta, a differenza delle precedenti formulazioni, il legislatore invece di penalizzare il contribuente che pur operando nel territorio non paga le tasse, introduce un'agevolazione per coloro che intendono collaborare, aderendo al regime volontario. Secondo alcune stime determinate dal presidente della Commissione di bilancio della Camera, Francesco Boccia, il gettito derivante da tale procedura è di circa un miliardo di euro nel 2017, poi, se tale procedura dovesse diventare obbligatoria per tutte le multinazionali che operano nel territorio italiano attraverso una stabile organizzazione, il gettito potrebbe diventare cinque volte più elevato¹¹⁸.

3.4 Web Tax: Disegno di Legge di Bilancio 2018

L'Italia nonostante abbia formulato diverse proposte con l'obiettivo di tassare le imprese digitali non è riuscita a raggiungere tale scopo.

La commissione di bilancio, dopo aver esaminato il precedente disegno di legge n. 2526, "Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale", proposto dal deputato Mucchetti nel 2016, ne propone una sorta di rielaborazione nell'emendamento n. 88.0.1 (testo 3, ultima versione del 26/11/2017) rubricato "Misure in materia fiscale per l'economia digitale" che in seguito ad alcune modifiche della camera è divenuto legge il 23 dicembre 2017¹¹⁹.

¹¹⁷Ufficio Parlamentare di Bilancio, *Interventi antielusione e imprese digitali: le misure nella recente "Manovrina"*, Flash n. 5, 2017, p.5: *In particolare, il fisco può vantare con maggiore forza contrattuale un debito tributario pregresso, dato che, il mancato accordo la sottopone, con certezza, alle procedure ordinarie di accertamento. Inoltre, una volta emersa, l'impresa sarà assoggettata, con un rischio di accertamento maggiore, alla tassazione alla fonte anche negli anni seguenti. In questi termini, proprio le imprese digitali possono avere maggiore incentivo a rimanere "nell'ombra" sfruttando le peculiari opportunità di elusione di cui dispongono e cercando al più di differire la contrattazione del loro onere tributario, in una posizione di fatto più favorevole rispetto all'Amministrazione finanziaria. La convenienza maggiore ad aderire alla procedura sarà per quelle imprese per le quali un accertamento ordinario è più probabile e più rischioso.*

¹¹⁸ Capozzi F., *Web tax, in arrivo quella "volontaria": per Boccia frutterà 1 miliardo già quest'anno. Ma Padoan non ci crede*, in il Fatto Quotidiano, 17 maggio 2017.

¹¹⁹ Senato della Repubblica, *Articolo 88-bis: Misure fiscali per l'economia digitale*, Legislatura XVII- Dossier n. 560 2, 2017.

L'emendamento è composto essenzialmente da tre parti differenti: la prima invita coloro che acquistano prestazioni digitali a segnalarlo all'Agenzia delle entrate, la seconda ipotizza una revisione al concetto di "stabile organizzazione" ed infine viene deliberata un'imposta sulle attività digitali dematerializzate.

A differenza della precedente proposta è affidato l'onere ai clienti che acquisiscono prestazioni tramite mezzi elettronici di informare l'Agenzia delle entrate sulle generalità dei fornitori.

La seconda parte approfondisce il concetto di stabile organizzazione, e definisce dei limiti quantitativi alla sua configurazione, ovvero una soglia di 1.500 operazioni rilevanti ai fini Iva (inviata telematicamente all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78), per un controvalore complessivo superiore a 1.500.000 euro, e che suddette operazioni siano effettuate in un singolo semestre. Perciò una volta che un'impresa, che opera nel territorio senza una stabile organizzazione, supera tali valori quantitativi, questa è assoggettata al procedimento per la verifica dell'effettiva natura dell'attività svolta. L'impresa deve essere informata dell'avvio della stessa procedura entro trenta giorni dal superamento delle soglie e inoltre deve essere invitata, tra i trenta giorni e i sei mesi successivi, presso l'ufficio incaricato, con il proposito di discutere la propria posizione (comma 5).

La verifica effettuata dall'amministrazione finanziaria si configura in due metodi alternativi quali il diritto di interpello o l'accordo preventivo per le imprese con attività internazionali¹²⁰. Se alla conclusione degli stessi emergesse la configurazione di stabile organizzazione dell'impresa nel territorio italiano si procederebbe all'applicazione della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata, la Web Tax transitoria, prevista nel decreto-legge 50/2017.

È stato inoltre proposto un ampliamento della definizione di stabile organizzazione (comma 7), come descritto nel capitolo precedente, che comporta delle modifiche all'art. 162 del TUIR includendo due ulteriori fattispecie, quali:

a) al comma 2, lettera f), le parole: «*altro luogo di estrazione di risorse naturali*» sono sostituite dalle seguenti: «*ogni altro luogo relativo alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere*»;

¹²⁰ Comma 2, art. 41-quater, emendamento 88.0.1 22/11/2017.

b) al comma 2, dopo la lettera f) è aggiunta la seguente: *«f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non farne risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso»*

Viene, in aggiunta, considerata come configurazione di stabile organizzazione la situazione nella quale un soggetto agisce per conto di una società che non è residente, e conclude abitualmente contratti in nome dell'impresa, è necessario che tali contratti abbiano ad oggetto il trasferimento della proprietà, la concessione del diritto di utilizzo dei beni dell'impresa o che quest'ultima abbia il diritto di utilizzare, oppure si riferiscano alla fornitura di servizi da parte della stessa impresa. Sono esclusi gli agenti indipendenti che svolgono l'attività per più imprese e quei soggetti che svolgono le attività comprese nella "negative list"¹²¹.

La terza e ultima parte dell'articolo intende istituire un'imposta sulle transazioni digitali. L'imposta in esame è indiretta con aliquota del 6% sull'ammontare dei corrispettivi inerenti alle prestazioni di servizi digitali resi tramite mezzi elettronici, al netto dell'Iva (comma 11).

Il presupposto d'imposizione sono i servizi effettuati tramite mezzi elettronici *"quelli forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza di tecnologia dell'informazione"* (comma 9). Per un'individuazione più puntuale di quali operazioni siano da ricomprendere in tale definizione, si rimanda ad un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) che doveva essere emanato entro il 31 aprile 2018; si è deciso di affidare tale compito al MEF in modo che, nella predisposizione del perimetro di imposizione, tenesse conto dell'utilizzo delle piattaforme e applicazioni digitali, database, marketplace e magazzini virtuali, delle offerte dei motori di ricerca o dei servizi digitali quali pubblicità su internet (comma 10). Quindi in modo da includere anche i possibili casi di sviluppo di innovativi servizi e nuove architetture organizzative adottate dalle aziende.

I soggetti passivi al tributo sono i fornitori, residenti nel territorio e non, che vendono servizi digitali a soggetti imponibili e stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono escluse le imprese agricole, i soggetti che hanno aderito al regime forfettario per i

¹²¹ Comma 4 art. 162 TUIR, comprende fattispecie da non considerarsi nella definizione di stabile organizzazione.

contribuenti minimi¹²², e i soggetti che beneficiano delle agevolazioni per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità¹²³.

Per i non residenti che non hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i corrispettivi sono pagati per mezzo dagli intermediari finanziari che operano una ritenuta, a titolo di imposta, con obbligo di rivalsa sul precettore dei corrispettivi stessi, in questo modo l'onere è versato dagli intermediari finanziari che poi si rivarranno sui fornitori esteri.

I soggetti residenti che prestano i servizi possono giovare di un credito d'imposta utilizzato ai fini del versamento delle imposte sui redditi (comma 14), attraverso il modello di pagamento F24. Questo credito *“rende il nuovo tributo neutrale rispetto al loro carico complessivo; mentre per le imprese non residenti senza stabile organizzazione in Italia il prelievo effettuato con l'ausilio degli intermediari finanziari si configura come un prelievo a titolo di imposta definitivo”*¹²⁴.

Per quanto riguarda il profilo sanzionatorio si applicano le disposizioni previste dai decreti n. 600 e 602 del 1973 del Presidente della Repubblica.

La Web Tax, così come proposta, sarebbe dovuta entrare in vigore a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui il MEF avrebbe pubblicato il decreto inerente alle prestazioni di servizi digitali considerate imponibili, ovvero dal 2019 (comma 18); ma tale decreto non è mai stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e la Web Tax non è entrata in vigore.

Secondo la relazione tecnica predisposta dal Governo, è stato stimato un aumento del gettito, derivante appunto dall'introduzione dell'imposta sulle transazioni digitali di 114 milioni di euro calcolati su base annua e attribuiti al 2019¹²⁵.

¹²² Art. 1, commi 54-89 delle n. 190 del 23 dicembre 2014.

¹²³ Art. 27 decreto-legge n. 98 del 2011, abrogato dall'art. 1 comma 85, lettera b) della Legge di stabilità per il 2015.

¹²⁴ Ufficio parlamentare di bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, Flash 29, n. 9. 2017.

¹²⁵ Servizio Studi della Camera dei deputati, *Legge di Bilancio 2018, Profili di competenza della IX Commissione Trasporti, Poste e Telecomunicazioni*, A.C. 4768, XVII Legislatura, 2017, p. 40.

3.5 Web Tax: Legge di Bilancio 2018

La Legge di Bilancio 2018 (numero 205/2017 all'art. 1, commi da 1011 a 1019) delinea un ulteriore sviluppo alle precedenti proposte formulate con l'intento di tassare le multinazionali che operano nel territorio e non pagano le tasse¹²⁶.

È prevista l'introduzione, a partire dal 1° gennaio 2019, di un'imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, nella situazione in cui sia il fornitore che il cliente siano due imprese (comma 1011). Al fine di definire l'ambito oggettivo di applicazione del tributo si attribuisce al MEF tale onere, attraverso un decreto da emanare entro il 30 aprile del 2018.

Viene nuovamente precisato cosa si intende per servizi prestati tramite mezzi elettronici ovvero: *"quelli forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione"* (comma 1012).

A differenza della precedente proposta l'aliquota di imposta è ridotta dal 6% al 3%, ciò che rimane invece invariato è la base imponibile sulla quale viene determinato l'onere, quale il corrispettivo dovuto al fornitore al netto dell'Iva (comma 1013).

I soggetti passivi sono i prestatori dei servizi sia residenti che non, che li cedono a soggetti economici residenti o a stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti. L'imposta è quindi da corrispondersi nelle prestazioni *Business to Business*. Inoltre, viene modificata la soglia che fa configurare i prestatori di servizi digitali effettivamente soggetti passivi, ovvero effettuare un numero di transazioni superiore a 3.000 unità durante un anno solare. Nel conteggio del numero di operazioni non devono essere considerate quelle nei confronti dei contribuenti che aderiscono al regime forfettario, e di quelli beneficiari delle agevolazioni per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (comma 1013). La normativa quindi non individua esplicitamente i soggetti passivi che sono tenuti al pagamento dell'imposta, ma la applica agli operatori economici che superano una quota di prestazioni in un anno solare, escludendo in tal modo piccole e medie imprese.

¹²⁶ Comando Generale della Guardia di Finanza, *Legge 27 dicembre 2017, n. 205, recante "bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, Allegato 2, p. 36/37.*

L'onere è riscosso attraverso un prelievo all'atto di pagamento del corrispettivo direttamente dal committente, che ha l'obbligo di rivalsa sul soggetto prestatore. L'importo deve essere versato entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui l'acquirente effettua il pagamento dell'operazione. Fa eccezione il caso in cui il soggetto che eroga la prestazione dichiara di non superare la suddetta soglia per la quale si palesa come soggetto passivo al tributo; tale indicazione dev'essere iscritta in fattura o altro documento idoneo, da consegnare al cliente in congiunto alla fattura (comma 1014).

Questa configurazione elimina il credito di imposta per le imprese residenti nel territorio, ne consegue una doppia tassazione, perciò coloro che saranno colpite dalla nuova formulazione sono appunto le imprese residenti, al contrario quelle non residenti assolveranno gli obblighi tributari italiani. Ciò comporta che le multinazionali digitali potrebbero preferire pagare importi irrilevanti nei paesi a fiscalità privilegiata piuttosto che in Italia. Inoltre, le multinazionali non residenti avendo una quota di mercato maggiore rispetto ai competitor residenti, riusciranno facilmente a traslare l'onere dell'imposta sui clienti. Deriva quindi uno svantaggio competitivo delle imprese residenti, ciò ha invitato il legislatore a ridurre l'aliquota di imposta del 3% rispetto alla precedente formulazione¹²⁷.

Per quanto riguarda il profilo accertativo, sanzionatorio, della riscossione e del contenzioso tributario la norma rimanda alle disposizioni previste in materia di Imposta sul valore aggiunto (comma 1016).

L'entrata in vigore della presente proposta è subordinata all'emanazione di tre decreti, ovvero quello del MEF per definire il perimetro di applicazione dell'imposta, da presentarsi entro il 30 aprile 2018, inoltre l'Agenzia delle entrate nei 60 giorni successivi dovrà indicare le modalità di comunicazione delle operazioni rilevanti per l'applicazione

¹²⁷ Ufficio Parlamentare di Bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, Flash n. 9, 2017, p. 3: *Infatti i ricavi delle imprese residenti sono sottoposti non solo al nuovo tributo, ma anche alle altre imposte dirette con le aliquote vigenti in Italia, con un onere di imposta effettivo più elevato. [...] In questo contesto, la scelta di fissare l'aliquota del nuovo tributo a un livello relativamente contenuto (3 per cento) sembra costituire un compromesso tra la necessità di contrastare l'elusione fiscale aggressiva delle multinazionali e l'intento di non penalizzare eccessivamente le imprese residenti.*

dell'imposta, e dovrà anche esplicitare gli adempimenti dichiarativi e le modalità di pagamento delle imposte¹²⁸. Il decreto non è mai stato pubblicato.

Quest'ultimo aspetto è fonte di criticità in quanto è stato rilevato che demandare il compito della delimitazione del presupposto ad un decreto ministeriale comporta una violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione¹²⁹.

La relazione tecnica ha stimato che l'imposta, così come definita, potrebbe portare all'Italia un gettito pari a 190 milioni di euro¹³⁰.

Dallo studio delle disposizioni in esame sono state evidenziate anche altre criticità: risultano essere soggetti passivi al tributo tutti i soggetti indicati all'art. 73, comma 1 del TUIR¹³¹, quindi tutte le forme di società che sono residenti nel territorio e svolgono attività commerciale, enti pubblici o privati che realizzano attività commerciale o meno, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, e i trust. Inoltre, sono comprese anche le persone fisiche che esercitano attività di impresa, le aziende agricole, coloro che svolgono arti e professioni, curatori fallimentari e commissari liquidatori. Alcune delle già menzionate categorie potrebbero essere però escluse dall'Agenzia delle entrate in uno dei provvedimenti successivi.

In riferimento al meccanismo applicativo, secondo quanto disposto, l'onere tributario deve essere pagato dai soggetti che beneficiano del servizio, con rivalsa nei confronti del prestatore, in questa situazione coloro che risultano essere sostituti dell'imposta sono un elevato numero, molto più vasto di coloro che prestano il servizio stesso. Quindi l'applicazione di tale metodo per l'incasso è indiscutibilmente complicata da attuare. In aggiunta, per coloro che hanno un duplice ruolo, sia di fornitore che beneficiario dei servizi digitali, non è specificato come debba essere attuata la procedura. Di conseguenza, nonostante le disposizioni impongano la soggettività dell'imposta ai fornitori dei servizi, è presumibile che questa sia traslata in capo ai soggetti beneficiari che vedranno aumentare i prezzi dei servizi stessi¹³².

¹²⁸Redazione IRES, *Web Tax: cos'è, come funziona e novità della Legge di Bilancio 2018*, Informazione Fiscale, 2020.

¹²⁹ Della Valle E., *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Il Fisco*, n.18, 2018, p. 7.

¹³⁰ Ufficio Parlamentare di Bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, Flash n. 9, 2017.

¹³¹ Ex art. 87, comma 1, nel Testo Unico prima della riforma del 2004.

¹³² Confindustria, *Legge di Bilancio 2018 – Le principali misure fiscali per le imprese*, 2018, p. 104/105.

Ciò che desta alcuni dubbi inoltre, è l'ammontare delle operazioni che risulta completamente irrilevante, non assicurando una selezione dei soggetti passivi conforme alle intenzioni dell'ordinamento di colpire i *colossi del web*; quindi potrebbe accadere che un'impresa diventi soggetto passivo avendo compiuto un numero di operazioni oltre la soglia, anche se ognuna di queste è di un importo irrilevante, mentre un'altra impresa che effettua un numero di operazioni inferiori la soglia di importi elevati non lo diventi¹³³.

3.6 Imposta sui Servizi Digitali: Legge di Bilancio 2019

L'Italia, con l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale tipica delle transazioni online che riescono a fuggire al regime di tassazione nazionale, cambia il perimetro di applicazione e propone per la prima volta l'Imposta sui Servizi Digitali (ISD) inizialmente nel Disegno di Legge di Bilancio 2019, dal comma 29-bis al 29-noviesdecies¹³⁴, poi mantenuta invariata nella Legge di Bilancio n. 145 dal comma 35 al 50¹³⁵.

L'ISD si differenzia dalle molteplici proposte formulate in precedenza che avevano come presupposto oggettivo le transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuati tramite mezzi elettronici. Questa volta il legislatore italiano, nella formulazione della nuova imposta, si è accostato ai lavori svolti in sede europea¹³⁶ e in ambito internazionale considerando come ambito impositivo i servizi digitali. Infatti, la Commissione UE nonostante sottolinei il carattere transitorio dell'ISD, considera la

¹³³Baroni A., *Web Tax: la nuova imposta sulle transazioni digitali*, Fisco e Tasse, 2018: *La norma in esame presenta un aspetto controverso relativo al rispetto del principio costituzionale della capacità contributiva. Non viene previsto, quale parametro applicativo, il volume d'affari espresso in euro, bensì il parametro della quantità di transazioni effettuate (oltre 3.000); in tal modo, a seconda dell'importo delle singole transazioni, potrebbero verificarsi distorsioni tra soggetti assoggettati e non assoggettati (il numero delle transazioni, considerato da solo, non garantisce infatti equivalenza tra i volumi d'affari). Sarebbe stato in tal senso più opportuno fissare un importo in euro (al di sotto del quale l'imposta non fosse dovuta), quale parametro per i prestatori/venditori sulla base del volume d'affari dell'anno precedente, con possibilità tuttavia per gli stessi contribuenti di modificare la propria posizione in corso d'anno od alla fine dello stesso in relazione al volume d'affari effettivo (prevedendo la compensazione in F24).*

¹³⁴ Senato della Repubblica, *Legge di Bilancio 2019, Le modifiche approvate dal Senato della Repubblica*, I Sezione XVIII, 2018, p. 57.

¹³⁵ Senato della Repubblica, *Legge di Bilancio 2019, Le modifiche approvate dal Senato della Repubblica*, I Sezione XVIII, 2018, p. 54/55.

¹³⁶ Commissione europea, *COM 148 final, Direttiva del Consiglio relativi al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabili ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018.

proposta come opportuna in attesa di una formulazione più adeguata del concetto di stabile organizzazione in ambito digitale¹³⁷.

I soggetti passivi al tributo sono sia persone fisiche, che giuridiche, che forniscono determinati servizi digitali, vengono definiti dei requisiti dimensionali che, se superati dalla singola impresa, o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare palesano l'impresa come soggetto passivo. Le soglie sono fissate in termini di ammontare di ricavi annui realizzati a livello di gruppo, ovvero (comma 36)¹³⁸:

- un ammontare complessivo di ricavi, ovunque realizzati, superiore a 750.000.000 di euro,
- un ammontare di ricavi che derivano dalla vendita di servizi digitali, realizzati nel territorio dello Stato, superiore a 5.500.000 di euro.

I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che nel corso di un periodo di imposta superano tali limiti quantitativi devono richiedere un numero identificativo, all'Agenzia delle entrate, ai fini dell'Imposta sui Servizi Digitali (comma 43).

Nello stabilire tali limiti il legislatore intende salvaguardare le piccole-medio imprese, applicando l'onere unicamente a quelle che possiedono quote di mercato consolidate, per mezzo delle quali riescono a beneficiare degli effetti di rete e a sfruttare i mega dati. Inoltre, mira a colpire principalmente quelle imprese che hanno "un impronta digitale significativa" nel territorio italiano.

Per quanto riguarda la prima soglia essa comprende anche quelle aziende che realizzano ricavi superiori al limite, ma la parte di quest'ultimi che deriva da servizi digitali risulta essere una parte trascurabile rispetto all'ammontare totale¹³⁹.

¹³⁷ Di Tanno T., *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, Il Fisco, 2019, p. 2: *Per questo la Commissione UE, nel formulare la proposta di Direttiva - presentata, peraltro, congiuntamente a quella di introduzione unilaterale (e forse anche strumentale) del concetto di stabile organizzazione via "significativa presenza digitale" - per l'istituzione dell'Imposta sui Servizi Digitali (Digital Service Tax o "DST"), esplicitava innanzitutto la consapevolezza del suo carattere transitorio, ribadendo che restava comunque preferibile, laddove realizzata, l'adozione di un più adeguato concetto di stabile organizzazione. Ne sottolineava, però, l'irrinunciabile necessità di intervenire in un'area che si stava traducendo in una inaccettabile franchigia fiscale per gli operatori del settore.*

¹³⁸ Il legislatore italiano nella determinazione delle soglie dimensionali si affianca alla proposta formulata in sede europea, fissando il medesimo ammontare riferito ai ricavi ovunque realizzati; in relazione al secondo, ci si basa in una mera equazione: essendo il PIL italiano contribuire circa l'11% su quello europeo, si è proceduto calcolando tale ammontare sul volume di transazioni fissato dalla direttiva, individuando appunto 5.500.000 euro.

¹³⁹ Confindustria, *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*, 2019, p. 48.

Un'ulteriore criticità è stata sollevata in quanto la base imponibile è rappresentata dai ricavi, quando invece sarebbe più equo che lo fossero i profitti, perché, a parità di ricavi, un'impresa che applica ridotti margini di profitto è gravata dall'imposta in proporzione maggiore rispetto a una che realizza maggiori guadagni ¹⁴⁰.

Inoltre, il legislatore impone che i due requisiti si presentino congiuntamente, nel sancire questo tuttavia non considera che l'Amministrazione italiana non dispone delle informazioni necessarie, obbligandola perciò a richiedere alle singole imprese che non sono residenti informazioni relative al gruppo di appartenenza. Risulta evidente che sarebbe preferibile formulare la proposta in modo differente, partire per esempio, dall'ammontare dei ricavi generati dall'impresa nel territorio dello Stato e di conseguenza accertare la presunzione relativa di configurazione della stessa come soggetto passivo al tributo. Si sollecita allora il contribuente ad effettuare notifiche relative ad un'eventuale appartenenza ad un gruppo consolidato, e in caso affermativo di depositare il bilancio consolidato così da poter appurare il superamento o meno della prima soglia¹⁴¹.

A differenza dei precedenti programmi, che rimandavano l'esplicitazione del presupposto oggettivo al MEF, questa volta è stato preliminarmente definito cosa si intende con la voce: "*ricavi da servizi digitali*", ovvero quei servizi in cui si ritiene che il contributo apportato dagli utenti nella creazione del valore dell'impresa sia significativo. L'ambito oggettivo è rappresentato dalla distribuzione dei seguenti servizi (comma 37):

- a) *veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia*: ciò che è sottoposto a tassazione è il corrispettivo a fronte della visione di un messaggio pubblicitario mirato per l'utente. Questo significa che non tutte le forme di pubblicità online sono tassate, ma solamente quelle che vengono definite e collocate nel dispositivo dell'utente in relazione alle informazioni raccolte su di lui; a prescindere dalla natura dell'utente e dal seguito che questo dà alla comparsa della pubblicità;

¹⁴⁰ Confindustria, Legge di Bilancio 2019 - *Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019, p. 49.

¹⁴¹ Di Tanno T., *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, in *Il Fisco*, 2019, p.3.

- b) *messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi*: l'interfaccia digitale multilaterale si concretizza per mezzo delle piattaforme informatiche "social", nelle quali è possibile relazionarsi con altri soggetti o comprare e vendere qualcosa. Nel primo caso ciò che viene sottoposto a tassazione è il corrispettivo pagato per averne accesso, una specie di quota di iscrizione. Nel caso in cui questi realizzino acquisti il presupposto oggettivo è la parte di importo che l'intermediario incassa, ovvero ciò che corrisponde al servizio reso tramite il portale¹⁴²;
- c) *trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale*: la trasmissione dei dati percepiti dagli utenti e relativi alle loro abitudini vengono ceduti a fronte di un corrispettivo che è sottoposto a ISD¹⁴³.

Gli stessi servizi però sono esclusi da tassazione se l'acquirente si trova in una posizione di controllo, sia controllato o sia esso controllante, rispetto al fornitore del servizio stesso (comma 38).

La norma dedica uno specifico comma (comma 40) per definire il secondo presupposto, ovvero quando un ricavo è da intendersi realizzato nel territorio dello Stato ed è perciò da comprendere nel calcolo della base imponibile al fine di determinare l'onere dell'ISD. Un ricavo è considerato realizzato in Italia se il beneficiario del servizio, nel medesimo periodo di imposta, è localizzato nel territorio dello Stato; vengono inoltre considerate ognuna delle tre fattispecie, distinte in relazione alle categorie dei servizi resi, che permettono di individuare quando l'utente è localizzato nel territorio dello Stato.

- a) Quando il servizio reso è la *veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia* il servizio si considera offerto in Italia quando la pubblicità risulta visibile da un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato.

¹⁴² Esempio: nel caso in cui un utente della piattaforma acquisisca, tramite la stessa, il godimento di una stanza di albergo pagando 100 euro, e tale ammontare è attribuito per 80 euro all'albergatore in relazione all'oggetto acquistato e i rimanenti 20 euro sono dell'intermediario; è proprio quest'ultimo che dovrà corrispondere l'ISD sull'importo del servizio reso tramite il portale (ovvero sui 20 euro).

¹⁴³Rusignuolo De Sanctis F., *Imposta sui servizi digitali: analisi di un tributo itinere*, Fisco Oggi, 2019.

- b) Per la *messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi*, anche questa volta il legislatore fa una distinzione tra le due situazioni.

Nel primo caso l'utente crea un account che gli permette di avere accesso all'interfaccia digitale, tuttavia egli deve disporre di un conto per pagare la quota di iscrizione, se tale conto è aperto per mezzo di un dispositivo nel territorio dello Stato, sull'ammontare della quota pagata è calcolata l'ISD. Nella seconda ipotesi invece, se il beneficiario per accedere all'interfaccia digitale e praticare le operazioni si avvale di un dispositivo che si trova nel territorio dello Stato allora l'importo dell'operazione risulta essere base imponibile.

- c) Nel caso di *trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale* si considerano base imponibile qualora i dati siano stati generati da un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato.

L'elencazione dei servizi che rappresentano il presupposto per l'applicazione dell'imposta, nonostante faccia riferimento alle principali tipologie di servizi prestati digitalmente, non tiene conto dei possibili sviluppi dell'economia digitale e delle reti di comunicazione nella trasmissione dei dati. Ciò che rappresenta il fondamento è la localizzazione del dispositivo del soggetto che beneficia del servizio.

A dispetto delle formulazioni precedenti, non ci si attiene più alla presenza o meno del fornitore nel territorio dello Stato, attraverso una stabile organizzazione, ma si intende individuare il luogo da cui si beneficia della prestazione. Questa nuova interpretazione potrebbe essere efficace in quanto la sola individuazione della stabile organizzazione, ai fini fiscali, potrebbe dar luogo a situazioni di elusione come avviene nel caso dei server virtuali che operano all'interno di altri dispositivi non riuscendo ad essere localizzati fisicamente¹⁴⁴.

Inoltre, Confindustria ha rilevato che la norma non contiene alcuna elencazione dei servizi da intendersi esclusi dall'imposizione, probabilmente tale mancanza deriva dalla

¹⁴⁴ Santoro S., *La web tax: profili di sistema*, 2019, p. 5.

necessità di produrre una norma inizialmente più “semplice” e non dall’effettiva imposizione di ognuno di servizi digitali¹⁴⁵.

Come ipotizzato già nelle precedenti proposte, al fine del calcolo dell’onere tributario, viene considerato come base imponibile il totale dei ricavi, comprensivi dei costi sostenuti, ma al netto dell’Iva e delle altre imposte, al quale si applica l’aliquota del 3%. Il debitore dell’imposta è il fornitore del servizio, se questo appartiene ad un gruppo consolidato è prevista la facoltà di designare un’entità unica che adempia agli obblighi dell’intero gruppo.

È importante evidenziare che non rileva il momento in cui il fornitore incassa il corrispettivo, ma quando emerge il diritto dello stesso a percepirlo. L’importo così calcolato è da corrispondersi entro il termine del mese successivo a ciascun trimestre solare; per quanto riguarda invece la dichiarazione dell’imposta questa deve essere redatta annualmente e presentata entro il 30 aprile di ogni anno e rappresenta un resoconto dell’ammontare dei servizi tassati nel periodo d’imposta (comma 42).

L’incarico di definire le disposizioni attuative viene demandato al MEF in congiunto al Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) tramite un decreto da pubblicarsi entro 4 mesi dalla data di entrata in vigore della legge, ovvero entro il 1° maggio, circa l’identificazione delle modalità di applicazione si rimanda ad un provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate. Decorsi 60 giorni dalla pubblicazione del decreto, l’Imposta sui Servizi Digitali dovrebbe entrare in vigore.

Ai fini dell’accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso, si applicano in quanto possibile le disposizioni in vigore per l’Iva (comma 44).

L’imposta così come concepita è fonte di criticità poiché risulta evidente la transazione economica sui consumatori finali, in quanto coloro che offrono i servizi operano a livello globale; ne consegue un aumento dei prezzi degli stessi nei paesi che applicano l’imposta; tale distorsione potrebbe essere in parte mitigata se fosse data la possibilità ai fornitori di dedurre l’ISD dall’imposta sul reddito, ma questo non è previsto.

Secondo la relazione tecnica del decreto-legge relativo l’Imposta sui Servizi Digitali, tenendo conto dei versamenti trimestrali dell’imposta e dell’effettiva operatività,

¹⁴⁵ Confindustria, Legge di Bilancio 2019 - *Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019, p. 51.

questa farebbe confluire alle casse erariali 150 milioni di euro in riferimento al secondo semestre del 2019 e 600 milioni a partire dall'anno successivo¹⁴⁶.

Tabella 3. Il gettito atteso con la Legge di Bilancio 2019

Fonte: Camera dei deputati, Legge di Bilancio 2019, profili finanziari, pag.23.

(milioni di euro)

	Saldo netto da finanziare			Fabbisogno			Indebitamento netto		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Maggiori entrate tributarie									
Web tax	150,0	600,0	600,0	150,0	600,0	600,0	150,0	600,0	600,0

L'Imposta sui Servizi Digitali formulata nella Legge di Bilancio 2019 non è entrata in vigore in seguito alla mancanza del decreto attuativo previsto entro il 30 aprile 2019.

3.7 Imposta sui Servizi Digitali: Legge di Bilancio 2020

L'Italia esamina nuovamente la questione dalla tassazione dell'economia digitale, già introdotta dalla Legge di Bilancio 2019, ma non entrata in vigore per mancanza del decreto attuativo demandato al MEF congiuntamente al MISE.

A tal proposito nella Legge di Bilancio 2020, all'art.1 comma 678, viene modificata la disciplina precedentemente presentata, apportando nuove procedure in ambito applicativo e alcuni chiarimenti relativi ai servizi esclusi dall'imposta¹⁴⁷.

La prima integrazione apportata, rispetto alla proposta precedente, è relativa all'individuazione dei soggetti passivi, ovvero sono assoggettate all'imposta le persone fisiche e giuridiche che superano le soglie già definite, quali l'ammontare dei ricavi realizzati a livello globale superiore a 750.000.000 di euro e il totale del fatturato realizzato nel territorio dello Stato, che ha come oggetto le prestazioni di servizi digitali, deve superare 5.500.000 di euro. È stato specificatamente previsto che ai fini della verifica del superamento delle soglie in questione si rimanda agli importi dell'anno solare precedente a quello di riferimento.

¹⁴⁶ Riproduzione Riservata, *Web tax in panne, rischio "buco da 150 mln per le casse dello Stato*, Sole 24 Ore, 11 maggio 2019.

¹⁴⁷ Senato della Repubblica, *Legge di bilancio 2020*, XVIII Legislatura, 2019.

Inoltre, in relazione al riscontro della seconda soglia, è definita la condizione per la quale un apparecchio è considerato come localizzato nel territorio italiano, infatti è possibile geolocalizzare qualsiasi dispositivo attraverso l'indirizzo di protocollo internet IP o per mezzo di altri strumenti di geolocalizzazione (lettera e).

In seguito, a perfezionamento delle precedenti contestazioni alla Legge di Bilancio 2019, vengono elencate le fattispecie che sono escluse dalla competenza dell'imposta, quali (lettera c):

a) la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale;

b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario;

c) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento;

d) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire alcuni servizi bancari e finanziari.

e) la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi indicati alla lettera d);

f) lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa.

In aggiunta viene specificato che, con riferimento ai servizi offerti al comma 37, lettera b), quali la messa a disposizione di un'interfaccia utilizzata allo scopo della cessione di beni e servizi, ciò che è da assoggettare ad imposizione è la parte del corrispettivo che fa riferimento alla prestazione del servizio. È stato inoltre specificato che, nel caso in cui la piattaforma regoli la vendita di prodotti soggetti ad accisa, qualora ci sia una relazione diretta con il volume o il valore delle vendite, il corrispettivo del servizio offerto non è tassato.

Da un'analisi delle fattispecie escluse dall'imposta, alle lettere a) e b), si intuisce che l'ISD non è applicata ad alcuna forma di e-commerce.

La norma alla lettera b) fa riferimento al "sito web", diversamente dagli altri commi in cui si parla sempre di "interfaccia digitale"; quest'ultima ricomprende, oltre ai siti web, anche software e applicazioni. Quindi per quanto riguarda la fornitura di software, quali

per esempio videogames o app, non è chiaro se i ricavi realizzati dalla fornitura di questi siano da sottoporre a tassazione o meno. I software infatti potrebbero essere classificati in tre diverse categorie, due che si riferiscono a casi di esclusione: alla lettera b), ma non nella formulazione attuale così come è scritta che richiama al “sito web”, o alla lettera c), quindi siano da intendersi come *“interfaccia il cui scopo è la fornitura agli utenti di contenuti digitali”*, oppure facciano riferimento alla categoria impositiva del comma 37, lettera b) siano da catalogare come *“servizi di messa a disposizione di interfacce multilaterali che consentono agli utenti di interagire tra loro”*.

Alla lettera c) vengono esclusi dal pagamento dell’ISD coloro che mettono a disposizione nella propria interfaccia, in via esclusiva o principale, contenuti multimediali in streaming o attraverso servizi a pagamento; perciò nel caso in cui uno dei detti servizi venga offerto da una persona terza, rispetto al proprietario dell’interfaccia stessa, allora il corrispettivo derivante è sottoposto a tassazione¹⁴⁸.

Al fine di determinare la base imponibile il soggetto passivo deve stabilire il totale dei ricavi, derivante dai servizi digitali offerti ovunque nel corso dell’anno solare e moltiplicare tale valore per la percentuale rappresentativa della porzione di servizi digitali prestati nel territorio italiano. Tale ammontare dev’essere moltiplicato per l’aliquota d’imposta, del 3%, per determinare l’onere tributario che, a differenza della precedente formulazione, deve essere corrisposto in un unico versamento, entro il 16 febbraio dell’anno solare successivo a quello di riferimento. La dichiarazione annuale relativa all’ammontare dei servizi digitali offerti che rappresentano il presupposto oggettivo, va presentata entro il 31 marzo del medesimo anno (lettera g).

Tutti i soggetti passivi al tributo devono redigere un’apposita contabilità con il fine di individuare mensilmente tutte le informazioni sui ricavi realizzati dalla fornitura di servizi digitali, e gli elementi quantitativi mensili necessari alla definizione delle proporzioni per il calcolo dell’onere tributario.

I corrispettivi incassati in valuta diversa dall’euro devono essere convertiti nella moneta nazionale con riferimento all’ultimo tasso di cambio pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea, rispetto al primo giorno del mese nel corso del quale l’importo è stato incassato (lettera i).

¹⁴⁸ Confindustria, *Legge di Bilancio 2020 - Le prime misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019, p. 93-94.

In aggiunta a ciò, per quanto riguarda i soggetti non residenti, senza stabile organizzazione nel territorio, che hanno oltrepassato i limiti palesandosi come soggetti passivi all'imposta e sono stabiliti in uno Stato che fa parte dell'Unione europea essi devono richiedere all'Agenzia delle entrate un numero identificativo ai fini dell'adempimento agli obblighi previsti. Se invece, i soggetti non residenti appartengono a un Paese extra-UE o a uno con il quale l'Italia non ha concluso alcun accordo di cooperazione, con l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale, l'impresa deve nominare un proprio rappresentante fiscale con il compito di assolvere agli obblighi dichiarativi e al pagamento dell'imposta stessa.

L'imposta come predisposta nella Legge di Bilancio 2019, con le opportune modifiche e adeguamenti apportati dalla Legge di Bilancio 2020, entrerà in vigore dal 1° gennaio 2020 con effetto immediato e senza subordinazione a successivi decreti. Inoltre, viene specificato che l'Imposta sui Servizi Digitali è "sunset clause" ovvero che sarà abrogata quando verrà trovato un accordo a livello internazionale per la disciplina della tassazione dell'economia digitale (lettera n). Il versamento e gli oneri dichiarativi per il 2020 sono stati spostati al primo trimestre le 2021¹⁴⁹.

Nella relazione annuale 2019 AGCOM, in relazione all'introduzione dell'ISD, è stato stimato un accrescimento del gettito pari a 708 milioni di euro ogni anno, a differenza delle precedenti analisi per le quali lo stesso risultava essere 600 milioni di euro¹⁵⁰.

La relazione tecnica riporta una tabella (Tabella 4) nella quale vengono messe a confronto le entrate previste con la precedente Legge di Bilancio e quella del 2020. Si può notare che nel 2020 risulta una differenza negativa di 600 milioni che deriva dalla posticipa dell'entrata in vigore dell'imposta nell'anno solare 2019. Negli anni successivi, con la nuova formulazione, si prevede un aumento del gettito di 108.000.000 all'anno¹⁵¹.

¹⁴⁹ Confindustria, *Legge di Bilancio 2020 - Le prime misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019, p. 87.

¹⁵⁰ Servizio di Bilancio dello Stato, *Legge di Bilancio 2020, profili finanziari*, 2019, p. 472-473.

¹⁵¹ Galimberti A., *Nuova web tax al via. Porterà ogni anno 108 milioni in più*, in *Sole 24 Ore*, 31 dicembre 2019.

Tabella 4. Confronto tra gettito atteso con la Legge di Bilancio 2019 e quello della Legge di Bilancio 2020

Fonte: Servizio di Bilancio dello Stato, Legge di Bilancio 2020, profili finanziari, 2019, p.472/473.

(milioni di euro)

	Saldo netto da finanziare			Indebitamento		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Nuova stima	0	708	708	708	708	708
Stima originaria	600	600	600	600	600	600
Differenza	-600	108	108	108	108	108

Capitolo IV L' Imposta sui Servizi Digitali: esperienza estere

Premessa

L'economia digitale nonostante implichi molteplici benefici è da tempo questione di esame e dibattito in ambito internazionale in quanto determina alcune minacce dal punto di vista fiscale.

In particolare, ha permesso lo sviluppo di nuovi modelli imprenditoriali che generano reddito in uno Stato senza l'esigenza di sedi fisiche, sia produttive che organizzative. Con tale configurazione le imprese riescono a sfuggire ai tipici criteri di collegamento per la determinazione delle imposte sul reddito, creando situazioni di elusione fiscale, in quanto le attuali norme sono state definite quando le imprese, per esistere ed operare, necessitavano di una presenza fisica nel paese stesso.

Con l'obiettivo di garantire che il reddito generato dalle imprese che operano in ambito digitale sia assoggettato ad un'equa imposizione, quindi ricondurre l'imposizione dei profitti aziendali nei Paesi in cui le attività sono svolte e dove viene effettivamente creato il valore, nel 2015, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e il G20 hanno elaborato un Piano d'azione a livello internazionale.

Il Piano affronta il problema della *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) e prende in considerazione l'insieme delle strategie di natura fiscale adottate dalle imprese per erodere la base imponibile (*base erosion*) e riuscire a sottrarre imposte al fisco, come la traslazione dei profitti (*profit shifting*) da Paesi ad alta imposizione a quelli che applicano aliquote d'imposta ridotte. Il pacchetto BEPS inoltre, vaglia delle misure che risolvono solo parzialmente i problemi relativi alla fiscalità nell'era del digitale tanto che, entro la fine del 2020, dovrebbero essere formulati ulteriori programmi dall'OCSE e Unione europea.

Alcuni Stati membri dell'Unione, in attesa di una proposta da accogliere a livello globale, hanno adottato una soluzione a valenza nazionale, rifacendosi ai modelli discussi in ambito europeo.

4.1 Le proposte dell'Unione Europea

4.1.1 Le prime soluzioni proposte

Pur consapevole della portata internazionale della sfida fiscale generata dai colossi del web e della necessità di collaborare con l'OCSE al fine di trovare una soluzione valida a livello globale, la Commissione europea procede autonomamente, da una parte esaminando il problema dall'altra,

tentando di sviluppare una soluzione transitoria che possa costituire un modello di riferimento per le successive riunioni.¹⁵²

Negli ultimi anni, infatti, l'Unione Europea ha avviato un processo di modifica delle norme vigenti con l'obiettivo di sviluppare una soluzione a livello europeo, in quanto ritiene che per avere un impatto maggiore a livello globale e promuovere un approccio fiscale univoco¹⁵³ che intenda giungere ad una soluzione effettivamente applicabile, gli Stati membri debbano raggiungere una posizione coordinata.

La Commissione europea inoltre si è prefissata come ulteriore obiettivo il raggiungimento del mercato unico digitale¹⁵⁴ che mira ad offrire posti di lavoro, trasformare i servizi pubblici e dare un contributo all'economia dell'intera Unione apportando 415 miliardi di euro ogni anno.

Con la comunicazione 547 del 2017, l'UE ha formulato tre possibili soluzioni per ovviare al problema della tassazione dei ricavi delle società che, pur guadagnando un reddito considerevole in un territorio, operano senza una presenza fisica evitando di pagare le imposte. Le soluzioni in riferimento sono: l'imposta di compensazione sul fatturato delle aziende digitali, la ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali e il prelievo sulle entrate generate dalla fornitura di servizi digitali o da attività pubblicitarie.

L'imposta di perequazione sul fatturato delle aziende digitali – *Equalization tax on turnover of digitised companies* è una tassa diretta a tutte le imprese che non pagano le imposte e generano reddito attraverso attività commerciali basate su Internet, sono comprese sia transazioni *Business to Business* che *Business to Consumers*. I soggetti passivi sono le società estere che non hanno una stabile organizzazione nel territorio sul quale sono localizzati i beneficiari dei servizi stessi; ma non è stata fatta alcuna specificazione in riferimento a quali attività sono assoggettate e se quindi diventino soggetti passivi tutte le società attive sul piano digitale o solo quelle che operano in esclusivi settori dell'economia digitale. La base imponibile risulta essere il fatturato realizzato e non il profitto come avviene al solito, perciò tale configurazione potrebbe comportare una tassazione delle imprese anche se queste realizzano una perdita¹⁵⁵.

¹⁵² Commissione Europea, COM 147 final: *Direttiva del consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, 2018, p. 3.

¹⁵³ Consiglio europeo, *Tassazione del digitale*, 2020.

¹⁵⁴ Commissione Europea, COM 192 final, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa*, 2015.

¹⁵⁵ Loyens & Loeff, *European taxation of digital companies: the options & implications*, 2017, <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=89c4044c-7ada-42b9-80fc-e8e3423943a1>.

La seconda proposta è la ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali – *Withholding tax on digital transactions* una ritenuta su base lorda che grava sui pagamenti di beni e servizi che sono ordinati online a fornitori esteri che non hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Questa potrebbe essere applicata in due modi differenti: come ritenuta alla fonte su alcuni dei pagamenti di beni e servizi che vengono ordinati online effettuati a fornitori non residenti, oppure come tassazione su base netta. La Commissione Europea tuttavia non specifica il tipo di operazioni da assoggettare a tale ritenuta. Inoltre, vengono sollevati alcuni dubbi in relazione alle modalità di riscossione della stessa, perché se questa fosse applicata esclusivamente alle transazioni B2B sarebbe possibile trattenerla dall'acquirente; ma nel caso di operazioni B2C e C2C richiedere la ritenuta ai clienti sarebbe più complicato perché questi ultimi non avrebbero alcun incentivo a dichiarare e pagare l'imposta dovuta. In questa situazione, la soluzione potrebbe essere quella di invitare gli intermediari (quali le banche), a trattenerne la ritenuta; allora i fornitori che non sono residenti dovrebbero disporre di un conto bancario locale per l'incasso dei pagamenti ricevuti dai clienti del territorio. In questo modo sarebbe possibile per gli intermediari trattenerne la ritenuta. L'introduzione della ritenuta in esame, però, potrebbe comportare una tassazione arbitraria, in quanto il medesimo prodotto, o servizio, venduto online o attraverso un altro canale subirebbe una tassazione differente comportando distorsioni al mercato. La ritenuta sulle transazioni digitali inoltre, si configura come una doppia imposizione non essendo inclusa nei trattati esistenti, pertanto dovrebbe essere accettata anche dai paesi partner degli stessi¹⁵⁶.

Infine, la terza proposta consiste in un'imposta sulle entrate generate dalla fornitura di servizi digitali o attività pubblicitarie – *Levy on revenues generated from the provision of digital services or advertising activity* è un prelievo separato applicato alle operazioni che si sono concluse a distanza, nelle quali i clienti e i fornitori appartengono a Paesi diversi e questi ultimi non hanno una stabile organizzazione, ma una presenza economica significativa nel paese del cliente.

Tali proposte, essendo tutte a breve termine, potrebbero essere attuate temporaneamente nell'attesa di una soluzione che intenda sviluppare un mercato unico digitale. È necessaria un'analisi dettagliata dei diversi programmi in quanto, come formulati, non sono compatibili con le

¹⁵⁶ Loyens & Loeff, *Option II – Withholding Tax on Digital Transactions, 2017: A second factor has to do with how a new withholding tax on digital transactions would fit into the international tax framework. At the moment, tax treaties help prevent double taxation in cases where a withholding tax is levied on dividends, interests or royalties. A new tax on digital transactions would probably not be covered by existing treaties. To prevent double taxation, then, a new mechanism would have to be devised and accepted, not only by the countries introducing the new withholding tax, but also by all of their treaty partners.*

convenzioni in materia di doppia imposizione, con le norme in materia di aiuti di Stato e le libertà fondamentali¹⁵⁷.

Ad ogni modo, la soluzione che è risultata essere maggiormente approvata dagli Stati membri è stata quella di revisionare gli attuali concetti di stabile organizzazione, oppure per quanto transitoria, l'introduzione dell'imposta di perequazioni in quanto più facilmente attuabile.

I programmi espressi sono stati fondamentali per la successiva discussione politica avvenuta nel corso dell'Econfin a Tallin del 2017. Durante l'incontro, il Ministro delle Finanze francese, Bruno Le Maire, ha proposto una sorta di imposta di perequazione, la cosiddetta Web Tax, ovvero un prelievo avente un'aliquota ipotetica tra il 2% e 6%, sul fatturato realizzato dai *big del web*. La proposta è stata tempestivamente accolta da Italia e Germania e in seguito anche da Austria, Bulgaria, Grecia, Portogallo, Slovenia e Romania, riuscendo perciò a raggiungere un accordo con dieci dei ministri degli Stati membri, tuttavia l'unanimità è necessaria per l'emanazione di una legge. Alcuni Stati, tra cui Lussemburgo, Malta, Irlanda e Danimarca si sono dimostrati contrari alla proposta, sostenendo rispettivamente ragioni differenti, anche se concordanti tra loro, al cui fondamento sta, probabilmente, la loro attitudine a garantire alle società un prelievo basso, o addirittura nullo, con l'obiettivo di attirare i capitali nel proprio Paese¹⁵⁸.

Il Lussemburgo ha affermato che una soluzione a livello europeo sarebbe poco efficace, poiché l'Europa dovrebbe collaborare in ambito internazionale, con l'OCSE e il G20, in quanto l'economia digitale differisce dai meccanismi già conosciuti, quindi comporta delle sfide fiscali a raggio globale per le quali è necessario trovare un accordo a livello mondiale. Il ministro di Malta invece, ha sostenuto che l'imposta come formulata potrebbe essere "rischiosa" per le imprese, in quanto la base imponibile è il fatturato e non il profitto, perciò un'impresa, anche in perdita, dovrebbe in ogni caso pagare l'onere tributario. Il rappresentante della Danimarca ha sollevato una problematica differente: ha ribadito il punto di vista espresso dal ministro del Lussemburgo, quale la necessità di sviluppare una soluzione a livello internazionale, in quanto se l'Unione Europea istituisse l'imposta in questione, le imprese potrebbero traslare l'onere sui consumatori e da ciò ne conseguirebbe un aumento dei prezzi; per i clienti a questo punto sarebbe più conveniente acquistare i medesimi

¹⁵⁷ Commissione Europea, COM 547 *final*, *Un sistema fiscale equo ed efficiente nell'Unione europea per il mercato unico e digitale*, 2017.

¹⁵⁸ Pignatelli M., *Entrate fiscali a rischio: ecco perché Dublino dice no alla web tax*, in *Sole 24 Ore*, 2018.

prodotti o servizi da imprese appartenenti a ordinamenti nei quali l'imposta non è stata introdotta, come per esempio la Cina¹⁵⁹.

È risultato evidente quanto sia complesso il raggiungimento di un consenso unanime in riferimento all'introduzione dell'imposta.

Un'ulteriore riforma presentata riguarda la stabile organizzazione, più in particolare la presenza digitale significativa – *significant digital presence*. L'applicazione delle attuali norme sulla stabile organizzazione nell'economia digitale ha implicato un disallineamento tra il luogo in cui gli utili sono imponibili e quello in cui viene creato il valore. Come sottolineato al punto numero 12 del documento arrecante le conclusioni del Consiglio dell'Unione Europea in materia di tassazione dell'economia digitale, la Commissione Europea: *“ritiene che, qualora un'impresa svolga attività significative in una giurisdizione, la sua mancanza di presenza fisica non dovrebbe di per sé pregiudicarne l'assoggettabilità a imposte sugli utili generati in tale giurisdizione, purché si faccia ricorso a un legame adeguato che rispecchi la creazione di valore, prendendo in considerazione il principio di libera concorrenza¹⁶⁰”*; per questo motivo si sta lavorando anche ad una nuova definizione di stabile organizzazione che sia adatta all'era digitale e condivisa a livello globale.

4.1.2 Le prime proposte di rilievo

A marzo del 2018, la Commissione europea si è riunita con il medesimo obiettivo ed ha riproposto i due modelli precedenti, apportandovi alcune modifiche. Il primo progetto ha riguardato la riformulazione delle norme in ambito di stabile organizzazione, quindi la definizione di nuovi criteri per giudicare la presenza fisica di un'azienda che opera nel mondo digitale. Tale soluzione è a lungo termine, a differenza dell'altra che, in attesa di identificare il metodo impositivo idoneo da adottare per le imprese digitali, intende introdurre un'imposta transitoria sul fatturato dei *colossi del web* come era stato precedentemente richiesto da parte di alcuni degli Stati membri.

La prima iniziativa¹⁶¹, con l'obiettivo di proporre un sistema di tassazione più efficace per le società che operano nel territorio dell'UE e che offrono servizi digitali, prevede una revisione al concetto di stabile organizzazione, che rappresenta il presupposto ai fini del versamento delle imposte sul

¹⁵⁹ Riccardi R., *Ecofin a Tallinn, la Web Tax divide l'Europa: ok da dieci ministri*, in la Repubblica, 2017.

¹⁶⁰ Consiglio dell'Unione Europea, doc. n. 15175/17, *Conclusioni del Consiglio sul tema “Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell'economia digitale”*, 2017, p. 6.

¹⁶¹ Commissione Europea, *147 final: Direttiva del consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, 2018.

reddito. Il legislatore infatti, intende includere alla definizione la fattispecie della “presenza digitale significativa”, o stabile organizzazione virtuale.

All'articolo 4 sono stati definiti dei parametri variabili che permettono di identificare quando un'impresa ha un'impronta digitale significativa in un ordinamento; questi sono quantificati in termini di ammontare di ricavi, numero di utenti e di contratti conclusi con clienti Business. I diversi criteri tengono conto dei molteplici modelli attraverso i quali un'impresa può configurarsi, ovvero può avere un elevato numero di utenti, se ognuno apporta un valore ridotto, o viceversa, un numero ridotto dove ognuno contribuisce maggiormente.

La presenza digitale significativa è soddisfatta al verificarsi di almeno uno dei tre parametri alternativi, durante un periodo d'imposta, nella medesima giurisdizione:

- il totale dei ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi digitali è superiore a 7.000.000 di euro; nella definizione di tale soglia si è stimato che questo ammontare di ricavi è sufficiente a coprire i costi stimati per la gestione di una stabile organizzazione aggiuntiva, ovvero la stabile organizzazione virtuale.
- il numero degli utenti è superiore a 100.000; per l'individuazione del numero di utenti da intendersi come limite si è proceduto stimando un valore ipotetico per ogni prestazione, poi è stato diviso l'ammontare dei ricavi per il valore di ogni prestazione così da stabilire la soglia degli utenti.
- il numero dei contratti commerciali aventi ad oggetto i servizi digitali è superiore a 3.000; partendo dal presupposto che nel conteggio dei contratti commerciali siano compresi solo quelli conclusi tra imprese, tale limite è stato fissato stimando che l'impresa abbia stipulato un numero di contratti più elevato in quando non sono conteggiati quelli nei confronti delle persone fisiche.

Per “servizi digitali” si intendono: *“i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo, impossibili da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione”*, in seguito viene riportata l'elencazione delle fattispecie da includere in tale definizione (art. 3, comma 5).

La proposta, ai fini della determinazione della presenza digitale significativa, rimanda all'identificazione del luogo in cui i ricavi sono realizzati, a quello in cui gli utenti sono localizzati e i contratti conclusi, la norma specifica quale è l'approccio da adottare in ognuna delle situazioni. I ricavi si considerano realizzati in un territorio quando il soggetto che accede all'interfaccia digitale, su cui vengono forniti i servizi digitali, lo fa per mezzo di un dispositivo localizzato nello stesso

territorio, ai fini della localizzazione dello strumento viene utilizzato l'indirizzo IP, o qualsiasi altro mezzo di geolocalizzazione. Per stabilire il numero di contratti conclusi in un territorio si rimanda al medesimo procedimento utilizzato per la localizzazione dell'utente, ovvero se quest'ultimo risulta localizzato nel medesimo Stato in cui è residente ai fini dell'imposta sulle società, o in un Paese diverso, se in tale Paese si configura una stabile organizzazione.

Ogni Stato membro ha avuto l'onere, entro il 31 dicembre del 2019, di adottare e pubblicare le disposizioni necessarie per conformarsi alla direttiva in questione, con decorrenza delle stesse a partire dal periodo di imposta che ha inizio dal 1° gennaio 2020. Era inoltre obbligatorio comunicare alla Commissione il testo delle disposizioni che si intendono adottare in adeguamento alla direttiva (art. 9).

Questa soluzione potrebbe essere integrata con l'applicazione della Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)¹⁶², cioè una base imponibile consolidata comune per le società che operano nel territorio dell'UE, estendendola anche per le aziende che operano nel settore digitale. In questo modo si uniformerebbe il calcolo degli utili imponibile in ogni Paese membro, riuscendo così a contrastare il problema della pianificazione fiscale aggressiva.

La proposta è stata considerata, sotto alcuni punti di vista, poco chiara: Tax Executive Institute (TEI) sottolinea il fatto che l'UE non ha fatto alcun accordo con i paesi esteri, che potrebbero non accettare gli standard menzionati per la configurazione della presenza digitale perché le imprese subirebbero una doppia imposizione sia dallo stato di appartenenza che dallo stato membro in riferimento alla "significativa presenza digitale"; è quindi importante che l'UE lavori con l'OCSE al fine di implementare un approccio comune. Appare anche poco chiaro come debbano essere attribuiti i profitti alla "presenza digitale significativa"¹⁶³.

La seconda proposta¹⁶⁴ intende istituire un'Imposta sui Servizi Digitali (ISD) da calcolarsi sui ricavi lordi derivati dalla fornitura di specifici servizi digitali per i quali i clienti svolgono un ruolo significativo nella creazione del valore.

Il valore che viene apportato all'impresa si manifesta in diversi modi, per esempio quando le stesse riescono ad estrarre dati riferiti alle preferenze degli utenti al fine di erogare specifici messaggi

¹⁶² Commissione Europea, COM 683, *Direttiva del consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*, 2016.

¹⁶³ Tax Executive Institute, *TEI Comments on the European Commission's Digital Economy Tax Proposals*, 2018, p. 71.

¹⁶⁴ Commissione Europea, 148 final: *Direttiva del consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabili ai ricavi derivanti della fornitura di taluni servizi digitali*, 2018.

pubblicitari, oppure attraverso gli effetti rete in cui il valore della piattaforma aumenta in relazione al numero di utenti che la utilizza, in quanto questo è generato dai collegamenti e dalle interazioni che avvengono tra gli stessi utenti.

La proposta prevede come presupposto oggettivo i ricavi realizzati dalla fornitura di alcuni servizi quali (art. 3):

- *la collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia; si riferisce alla circostanza in cui vengono collocati messaggi pubblicitari mirati agli utenti della piattaforma, l'imposta è applicata solamente nel caso in cui il proprietario della piattaforma sia anche il fornitore della pubblicità, in caso contrario l'operazione non è imponibile per evitare situazioni di doppia imposizione;*
- *la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti; in relazione alle piattaforme che permettono l'interazione tra gli utenti, è necessario operare una distinzione tra due possibili situazioni. In un caso l'interfaccia consente agli utenti di entrare in contatto tra loro, quindi senza l'esistenza di questa l'interazione sarebbe impossibile; l'altra situazione fa riferimento ai servizi comunemente denominati servizi di comunicazione o pagamento, come per esempio i servizi di messaggistica istantanea, di posta elettronica o quelli di pagamento elettronico, che facilitano la comunicazione tra i soggetti mediante l'interfaccia digitale, ma gli utenti possono interagire solamente se hanno già stabilito un contatto in altro modo, infatti è necessario scambiarsi il numero di telefono, o l'indirizzo e-mail. Questi ultimi sono esclusi dall'applicazione dell'imposta in quanto agevolano l'interazione tra gli utenti mettendo a loro disposizione dei software o altri strumenti informatici.*

Circa le piattaforme che facilitano la cessione di beni o la prestazione di servizi e le vendite che avvengono tramite i siti web, ovvero anche il commercio elettronico, sono escluse dall'ISD. Questo perché l'interfaccia digitale viene utilizzata unicamente come mezzo di comunicazione, pertanto quello che crea valore per il venditore è il corrispettivo che deriva dalla cessione dei beni o dei servizi all'acquirente. A questa situazione si contrappone il caso in cui la piattaforma agevola la vendita di prodotti, o la prestazione di servizi di terzi, quindi quando l'interfaccia fornisce un servizio di intermediazione tra il proprietario e il venditore, allora il corrispettivo della stessa intermediazione è assoggettato all'imposta.

- *la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali*; ciò che viene sottoposto a tassazione è il corrispettivo che deriva dalla vendita dei dati, sono esclusi la raccolta e l'utilizzo dei dati per scopi interni, la condivisione dei dati raccolti se è a titolo gratuito e la trasmissione degli stessi se avviene da parte di un fornitore di servizi di crowdfunding regolati.

Perciò tutti i servizi forniti dalle piattaforme che permettono un'attività di intermediazione o di collocazione di pubblicità sono assoggettati all'imposta in questione.

La base imponibile sulla quale è proposto il calcolo dell'onere tributario, corrisponde al ricavo lordo che un'impresa realizza dalla fornitura dei servizi che rappresentano il presupposto oggettivo, al netto dell'Iva e delle altre imposte. I ricavi si considerano imponibili nel momento in cui diventano esigibili, a prescindere dall'ottenimento, o meno del corrispettivo; nel caso in cui un'entità operi in una valuta diversa dall'euro, deve convertire i ricavi in ammontare di euro secondo il tasso di cambio pubblicato dalla Gazzetta Ufficiale l'ultimo giorno dell'esercizio finanziario di riferimento (art. 3). Nel computo della base imponibile sono esclusi i corrispettivi che derivano dalla vendita di tali servizi all'interno del medesimo gruppo consolidato.

L'aliquota di imposta è fissata al 3% per ogni Paese membro dell'UE evitando così distorsioni nel mercato unico (art. 8).

Nella definizione dei soggetti passivi vengono fissate due soglie in termini di ammontare di ricavi consolidati, infatti è assoggettata all'imposta l'impresa che nell'esercizio finanziario precedente ha realizzato:

- totale dei ricavi a livello mondiale superiore a 750.000.000 euro;
- totale dei ricavi, che derivano dalla prestazione dei servizi imponibili, conseguiti da entità appartenenti all'Unione Europea superiore a 50.000.000 euro.

La prima soglia ha l'obiettivo di limitare l'applicazione dell'imposta solamente alle imprese di elevata dimensione, che possiedono una quota di mercato rilevante, beneficiano degli effetti rete e sfruttano i *big data*. Tali imprese si basano su modelli di business che considerano la partecipazione degli utenti come caratteristica fondamentale, pertanto maggiore è il numero di questi, più redditizia risulta essere l'attività. Questi modelli sono appunto quelli che comportano un divario tra il luogo in cui è imposta la tassazione e quello in cui è effettivamente creato il valore; le piccole

imprese e le start up sono escluse dall'imposizione perché gli oneri di compliance sarebbero sproporzionati rispetto al giro di affari che effettivamente detengono¹⁶⁵.

Il secondo limite invece, considera i ricavi imponibili realizzati all'interno dell'UE, in questo modo vengono individuate le imprese che hanno una significativa presenza nel territorio per quanto riguarda la vendita dei menzionati servizi imponibili.

Una volta definiti i limiti ai fini della configurazione del soggetto passivo all'imposta, occorre chiedersi a chi spetta il compito di svolgere l'accertamento sulla veridicità e sull'esistenza di tali presupposti e in che modo questo debba essere svolto. In questa fase sono state rilevate alcune criticità in quanto la direttiva non esprime alcuna specificazione per quanto concerne il criterio contabile da adottare per valutare i ricavi. In relazione al bilancio dei gruppi è stato chiarito che deve essere predisposto un rendiconto secondo gli *International Financial Reporting Standards* (IFRS), tuttavia viene data la possibilità sia per questi, che per le singole imprese, di utilizzare il "*national financial reporting system*". Quanto previsto è fonte di discussione perché alcune imprese, essendo localizzate in paradisi fiscali, o in altri Paesi che adottano criteri differenti da quelli in vigore nell'Unione, possono non essere assoggettate a regole sulla formazione del bilancio e sul suo deposito, oppure possono redigere il bilancio consolidato escludendo alcune delle società controllate o includerle adottando sistemi di consolidamento personalizzati che non rispettano i criteri IFRS¹⁶⁶.

L'imposta si basa sul principio per cui è l'utente che contribuisce ad aumentare il valore dell'impresa, quindi proprio per questo motivo l'ISD deve essere pagata allo Stato membro in cui si trova l'utente, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo abbia o meno il servizio. Per determinare il luogo in cui si trova l'utente, quindi quale è lo Stato membro ad essere soggetto attivo, è necessario utilizzare tre criteri differenti in relazione ad ognuna delle categorie di servizi.

Con riferimento alla messa a disposizione di un'interfaccia digitale nella quale sono visualizzati annunci pubblicitari o nel caso in cui questa faciliti la cessione di beni e servizi si guarda al luogo in cui è utilizzato il dispositivo; se l'interfaccia permette la comunicazione tra gli utenti allora si considera il territorio nel quale l'utente è localizzato nel momento in cui ha aperto il conto per usufruire della piattaforma; per la trasmissione dei dati è necessario identificare il Paese in cui è locato il dispositivo che ha generato i dati oggetto della vendita.

¹⁶⁵Della Valle E., *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Il Fisco*, n. 16, 2018, p. 6.

¹⁶⁶Di Tanno T., *La Web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. Trib.*, n. 20, 2018, p. 5.

In ognuno dei casi è rilevante determinare lo Stato in cui è localizzato il dispositivo, quindi l'utente e, per la sua identificazione, ci si serve dell'indirizzo IP. Pertanto, il luogo in cui è effettuato il pagamento del servizio digitale non ha alcun valore.

Al fine di agevolare la gestione e il pagamento dell'imposta, la proposta promuove la messa a disposizione uno sportello unico One-Stop-Shop (OSS), ossia un unico punto di contatto del quale si possono servire i soggetti per il pagamento dell'intero ammontare dell'ISD. Il soggetto passivo deve adempiere a tutti i suoi obblighi in materia di ISD allo sportello dello Stato membro di identificazione, ovvero lo Stato nei confronti del quale risulta soggetto passivo; se l'impresa è debitrice di diversi stati, lo stato scelto come "Stato membro di identificazione" ha il compito di trasferire la quota di imposta spettante ad ognuno degli altri entro dieci giorni lavorativi dalla ricezione del pagamento (art. 10).

La comunicazione dell'assoggettamento all'imposta in questione deve essere fatta elettronicamente entro dieci giorni lavorativi dalla fine del primo periodo di imposta per il quale si diventa soggetti passivi, indicando le generalità ai fini dell'identificazione dell'impresa e gli Stati membri in cui si è debitori dell'ISD. Ricevuta la comunicazione, lo Stato membro di identificazione, entro dieci giorni, deve attribuirle un numero di identificazione individuale ai fini dell'ISD e comunicarglielo. Tale codice è necessario per presentare la dichiarazione ISD, che deve essere redatta per ogni periodo di imposta e comunicata allo Stato membro di identificazione in via telematica, entro 30 giorno lavorativi dalla fine del periodo contabile.

La dichiarazione deve indicare, per ogni Stato membro per cui l'impresa è debitrice, il periodo di imposta in questione, l'importo totale dei ricavi imponibili, l'onere tributario dovuto ed infine l'ammontare totale dell'imposta dovuta. Inoltre, l'impresa deve dimostrare di essere soggetto passivo, quindi di superare le due soglie per la sua configurazione, perciò le viene richiesto di indicare anche l'importo dei ricavi realizzati a livello mondiale e l'importo dei ricavi imponibili generati nel territorio dell'UE (art. 15).

All'impresa viene data la possibilità di apportare delle modifiche alla dichiarazione ISD in via elettronica entro 3 anni dalla data in cui la dichiarazione doveva essere presentata.

Una volta ricevuta la dichiarazione, lo Stato membro di identificazione ha il compito di trasmetterla agli altri Stati interessati entro dieci giorni lavorativi; questo termine rimane invariato anche in relazione ad altre comunicazione, come per la cancellazione dell'impresa dall'elencazione dai soggetti passivi.

Inoltre, alle imprese viene imposto di tenere la contabilità, quindi di registrare ogni attività ricompresa nell'ambito impositivo dell'ISD, al fine di facilitare l'individuazione dei ricavi imponibili, ed eventuali controlli (art. 18).

La direttiva però non considera il caso in cui un'impresa, nonostante soddisfi i presupposti ai fini della configurazione della stessa come soggetto passivo all'imposta, non proceda all'identificazione, mancano dunque delle misure volte a contrastare i comportamenti lesivi della potestà impositiva¹⁶⁷. Gli Stati membri dovevano adattarsi alla direttiva in questione entro il 31 dicembre del 2019, al fine di applicarla a decorrere dal 1° gennaio 2020. Inoltre, ogni nazione aveva il compito di comunicare alla Commissione il testo delle disposizioni (art. 25).

Il TEI, nell'analisi dell'ISD, ha sollevato alcune problematiche relative alla formulazione dell'imposta. Ritiene infatti che sia difficile per le aziende tracciare le informazioni relative alla terza categoria, ovvero i ricavi derivanti dalla trasmissione dei dati in quanto i dispositivi li trasmettono automaticamente durante l'attività dell'utente.

Per quanto riguarda l'allocazione dei profitti tra gli Stati membri sono state specificate misure differenti per ogni categoria di servizio. Questo approccio potrebbe portare confusione e controversie tra gli Stati membri che potrebbero interpretare le disposizioni in modo diverso. Perciò sarebbe più semplice definire un unico metodo di allocazione. Inoltre, il regolamento generale sulla protezione dei dati (GDPR) richiede l'eliminazione dei dati degli utenti o offre agli stessi la possibilità di cancellare i propri dati, ne consegue che non sempre le aziende sono in grado di dimostrare da dove provengono le loro entrate o con chi è stato condiviso il valore che genera i dati.

Un'altra criticità fa riferimento al fatto che non è stato specificato se l'ISD sia un'imposta sul reddito o meno. Se non fosse classificata come tale ci sarebbe il rischio di una doppia tassazione, principalmente con i paesi extra-europei. Inoltre, è stata prevista la possibilità di dedurre l'onere

¹⁶⁷ Di Tanno T., *La Web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in Corr. Trib., n. 20, 2018, p. 7: *La tematica dell'individuazione di un organismo comune intitolato a prendere iniziative laddove una (presunta) Taxable Person manchi di presentarsi come previsto nell'art. 10 della Proposta di Direttiva va, dunque, affrontata e regolamentata. Le norme proposte al riguardo (artt. 9-19) si riferiscono, infatti, alla sola ipotesi in cui la Taxable Person in questione ha assunto autonomamente l'iniziativa di identificarsi come tale ed ha attivato un rapporto, diciamo così, "amministrativo" almeno con una entità dell'Unione. Esse nulla dicono, al contrario, su cosa accade laddove detto processo di identificazione non sia stato avviato affatto. Mancano, in sostanza, misure e strumenti di contrasto di comportamenti potenzialmente lesivi della potestà impositiva pur riconosciuta in testa ai singoli ordinamenti statuali. Ed essi mancano proprio nel loro carattere fondamentale, cioè nella facoltà/onere di accertare la mera esistenza di un soggetto passivo d'imposta posto che questi, a prescindere dalla sua presenza ed importanza a livello mondiale, intanto compare sulla scena dei contribuenti UE in quanto ivi realizza - anche in più Stati Membri - un volume di transazioni rilevanti superiore ad una certa soglia.*

pagato dalle imposte sul reddito; secondo TEI le stesse imprese non dedurranno l'imposta in quanto è considerata come una spesa non deducibile e anche se lo facessero non si potrebbe applicare ai paesi extra-UE. Questo comunque non eliminerebbe la doppia imposizione, che potrebbe realizzarsi solo per mezzo della concessione di un credito¹⁶⁸.

Tra le due proposte quella che ha suscitato maggiore interesse è stata l'introduzione dell'Imposta sui Servizi Digitali, per questo il dibattito europeo è continuato focalizzandosi sulle necessarie modifiche da apportare alla direttiva già formulata¹⁶⁹.

4.1.3 Imposta sui Servizi Digitali II formulazione

Durante l'Ecofin a Bruxelles, avvenuto il 4 dicembre 2018, si è a lungo discusso dei modelli sviluppati, tuttavia alcuni Stati membri hanno continuato a sostenere l'idea che la soluzione migliore dovesse essere proposta a livello di OCSE e G20, quindi si sono dimostrati nuovamente contrari all'introduzione dell'ISD europea¹⁷⁰. Altri Stati, tra cui Germania e Francia, hanno continuato ad elaborare ulteriori lavori tecnici con l'obiettivo di garantire una tassazione equa dell'economia digitale nel più breve tempo possibile; proponendo l'introduzione di un'Imposta sulla Pubblicità Digitale che è stata oggetto di discussione durante la successiva riunione¹⁷¹.

Con l'intenzione di raggiungere un accordo con tutti gli Stati membri, il Consiglio ha apportato alcune rettifiche alla direttiva sull'ISD¹⁷², tra cui la soppressione della figura dello "Stato membro di identificazione" e la dilazione di alcuni termini.

Altri cambiamenti hanno interessato i ricavi imponibili: all'art 3, paragrafo 1 lettera c) che riguarda i dati raccolti, viene chiarito che questi contribuiscono alla base imponibile solo se venduti.

Al paragrafo 4, nel quale sono specificati i servizi esclusi dall'imposta viene aggiunta un'ulteriore fattispecie quale la fornitura di servizi finanziari regolamentati da parte di entità finanziarie

¹⁶⁸ Tax Executive Institute, *TEI Comments on the European Commission's Digital Economy Tax Proposals*, 2018, p. 70.

¹⁶⁹ Consiglio dell'Unione europea, FISC 216 9052/18, *Bulgarian Presidency digital taxation roadmap*, 2018.

¹⁷⁰ Consiglio dell'Unione europea, FISC 510, ECOFIN 1148, DIGIT 238, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 29 novembre 2018.

¹⁷¹ *Franco-German joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation*, 2018.

¹⁷² Consiglio dell'Unione europea, FISC 511, ECOFIN 1149, DIGIT 239, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018.

regolamentate¹⁷³, ma se gli stessi fornitori vendono servizi non regolamentati questi rientrano nell'ISD. Inoltre, anche la trasmissione dei dati da parte delle stesse entità è esclusa dall'imposta (art 3).

Ai fini del calcolo dell'onere tributario nella determinazione della base imponibile, viene precisato il metodo da applicare per operare l'arrotondamento (art 7). Viene anche data la possibilità di detrarre l'onere dell'ISD versato dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società, anche nel caso in cui le due imposte siano state versate in Stati differenti (punto 27).

All'art. 9 sono ricompresi una serie di esempi relativi alla localizzazione delle imprese e del gruppo a cui queste appartengono, quindi vi sono specifiche disposizioni che regolano come queste devono assolvere agli obblighi imposti dall'ISD. Nel caso in cui alcune entità localizzate nel territorio dell'UE facciano parte di un gruppo, questo deve nominare un'impresa, tra quelle stabilite nell'UE, che ha il compito di assolvere agli obblighi previsti in materia di ISD per conto di tutto il gruppo; invece, un'impresa non localizzata nel territorio dell'UE deve individuare un rappresentante fiscale, che sia stabilito in uno dei Paesi membri con il compito di adempiere agli oneri in materia di ISD da parte della stessa impresa, la medesima procedura deve essere adottata anche dall'impresa non localizzata nel territorio, che appartiene ad un gruppo estero.

Lo "Stato membro di identificazione" è stato soppresso e di conseguenza anche i compiti a questo attribuiti. Pertanto, l'impresa deve identificarsi in ognuno degli stati membri in cui risulta essere soggetto passivo, con la medesima procedura prevista in precedenza, ovvero inviando elettronicamente la comunicazione; il termine entro il quale questa dev'essere presentata è mutato, infatti deve essere trasmessa entro trenta giorni dalla fine del periodo di imposta. Dalla data di ricezione della comunicazione, ogni Stato membro deve comunicare al soggetto passivo il relativo numero di identificazione individuale ISD entro 30 giorni.

Il soggetto passivo deve trasmettere a ciascuno degli stati, configurati come soggetti attivi, la dichiarazione annuale, entro 90 giorni dalla fine del periodo di imposta di riferimento. Il pagamento dell'onere d'imposta è da effettuarsi entro il medesimo termine, nel conto bancario di ognuno degli Stati.

Tale direttiva deve essere adottata dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2021, quindi è necessaria una riformulazione delle disposizioni nazionali ai fini dell'adeguamento alla medesima, con l'obiettivo di applicarle a partire dal 1° gennaio 2022.

¹⁷³ Fornitore di servizi finanziari che ha ricevuto autorizzazione ed è assoggettato a controlli in ambito dell'UE o in ambito diverso. Art. 2, paragrafo 9.

Tuttavia, entro il 31 dicembre del 2020 la Commissione europea ha il compito di esaminare lo stato di avanzamento della questione in ambito internazionale e, nel caso in cui non sia imminente una soluzione a livello internazionale, posticiperà la validità della direttiva e la prolungherà fino a quando non sarà trovata una soluzione applicabile globalmente (art. 25).

4.1.4 Imposta sulla Pubblicità Digitale

Nuovamente il Consiglio si è riunito, nell'Ecofin del 12 marzo 2019, con l'obiettivo di raggiungere un accordo condiviso con tutti gli Stati membri in ambito di tassazione dell'economia digitale, al contempo continua a partecipare al dibattito internazionale relativo al medesimo tema¹⁷⁴.

Poiché è risultato evidente che un accordo a livello europeo sarebbe stato difficile da raggiungere, il Consiglio decide di proporre il programma esposto dalla Francia e Germania nel precedente Ecofin. Questo intende istituire uno strumento di portata più limitata, rispetto all'Imposta sui Servizi Digitali, che coinvolga solamente la pubblicità mirata, ovvero *“qualsiasi forma di comunicazione commerciale digitale destinata a promuovere un prodotto, un servizio o un marchio, mirata agli utenti di un'interfaccia digitale sulla base dei dati raccolti su di loro”* (art. 2, paragrafo 5bis), quindi istituisce il sistema comune di Imposta sulla Pubblicità Digitale (IPD).

Si è modificato il testo predisposto per l'ISD e sono state apportate le opportune modifiche ai fini dell'adeguamento della direttiva al nuovo ambito impositivo.

Dunque, i ricavi che risultano imponibili sono solamente quelli realizzati dalla collocazione della pubblicità mirata su una piattaforma, sempre considerati al netto dell'IVA e delle altre imposte. Le precedenti categorie di servizi imponibili sono state escluse dall'ambito impositivo (art. 3).

Il soggetto passivo rimane invariato, quindi sono configurate come tali le imprese che nell'ultimo bilancio consolidato hanno realizzato un importo totale dei ricavi a livello mondiale superiore a 750.000.000 di euro e ricavi imponibili, realizzati a livello dell'UE superiori a 50.000.000. Nella determinazione di questi ultimi si considera la localizzazione del dispositivo dal quale si accede alla piattaforma in cui viene visualizzata la pubblicità, ai fini della sua localizzazione si guarda l'IP, ma se questo non fosse disponibile, l'impresa potrebbe utilizzare anche altri mezzi di geolocalizzazione.

L'aliquota di imposta risulta invariata, come la procedura da seguire ai fini dell'adempimento degli oneri inerenti all'IPD.

¹⁷⁴ Consiglio dell'Unione europea, FISC 135, ECOFIN 242, DIGIT 44, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sulla pubblicità digitale applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, marzo 2019.

Gli Stati membri devono adottare la presente direttiva entro il 31 dicembre 2021 e presentare le disposizioni applicabili nel proprio territorio a decorrere dal 1° gennaio 2022.

Il Consiglio si è dimostrato attivo nel dibattito internazionale e quindi ha affermato che la direttiva in questione cesserà di produrre gli effetti dal momento in cui entrerà in vigore una normativa a livello internazionale che intende affrontare le sfide che la digitalizzazione tutt'oggi comporta.

Nemmeno questa formulazione però ha permesso di raggiungere un accordo a livello europeo, in quanto alcuni Stati hanno ribadito la necessità di trovare un accordo internazionale, che dovrebbe essere raggiunto entro il 2020.

Inoltre, alcune delegazioni hanno sollevato delle criticità in relazione a quest'ultima proposta: hanno ritenuto che tra i servizi digitali imponibili sia opportuno considerare anche la vendita dei dati raccolti dagli utenti come era stato formulato nelle proposte precedenti. In riferimento alle soglie, ai fini della configurazione di un'impresa come soggetto passivo, si sostiene che sia più adeguato ridurle, in particolare il secondo limite, essendo che l'imposta comprende solamente una delle categorie dei servizi digitali imponibili inizialmente identificati.

4.1.5 Differenze rispetto alla proposta italiana

L'Italia, inizialmente con la Legge di Bilancio 2019 e poi con quella del 2020, ha proposto l'introduzione dell'Imposta sui Servizi Digitali come formulata dalla Commissione europea con la direttiva 148 del 2018. Analizzando in dettaglio i testi delle proposte si può notare che l'ISD italiana ricalca la proposta formulata in sede europea, sia per quanto riguarda il presupposto oggettivo, sia per l'aliquota d'imposta. Tuttavia, in relazione alla definizione delle soglie ai fini della configurazione delle imprese come soggetti passivi, le formulazioni non coincidono. In particolare, il limite attinente al reddito generato dalle imprese a livello mondiale è il medesimo, quello che riguarda il reddito derivante dalla fornitura di servizi digitali imponibili rispettivamente nel territorio dell'Unione Europea e in quello italiano risulta essere inferiore, precisamente dell'11% rispetto a quella dell'UE, il legislatore italiano ha stabilito tale ammontare in quanto il contributo che l'Italia apporta al PIL europeo è appunto della suddetta quota¹⁷⁵.

Inoltre, i termini previsti ai fini della presentazione della dichiarazione annuale relativa ai servizi digitali offerti l'Italia si conforma ai termini definiti con la seconda formulazione dell'ISD europea,

¹⁷⁵ Index mundi, *Prodotto Interno Lordo (PIL) – Europa, 2019*.

però differisce da questa in quanto impone il pagamento dell'onere tributario entro un termine anticipato rispetto a quello fissato dalla Commissione.

4.2 Le proposte OCSE

Durante l'Ecofin del 8 novembre 2019 la Commissione europea ha valutato i negoziati dell'OCSE relativi alle sfide di natura fiscale che derivano dalla digitalizzazione dell'economia al fine di valutarne la compatibilità con il diritto europeo e il loro impatto.

L'OCSE, durante il dibattito avvenuto nel maggio del 2019, ha programmato due interventi differenti per determinare dove le tasse dovrebbero essere pagate e in che misura, in un'era in cui le imprese operano in diverse giurisdizioni senza alcuna presenza fisica significativa. Nonostante le due proposte siano distinte, si intersecano, perciò appare più efficace trovare una soluzione che le includa entrambe.

- Il primo pilastro riguarda le norme inerenti al diritto a tassare il reddito delle imprese multinazionali. Si intende aggiornare le disposizioni sull'attribuzione degli utili delle imprese digitalizzate e sul concetto di nesso nelle giurisdizioni. Sono quindi identificati nuovi metodi per stabilire il luogo in cui l'imposta è da versare e la parte di utili che ogni giurisdizione deve tassare.
- Il secondo pilastro intende contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili a livello globale, con l'obiettivo di garantire che tutte le imprese, sia del settore digitale e non, paghino un livello minimo di tasse. Ciò implica una revisione del progetto BEPS, in modo da affrontare le sfide fiscali più recenti non considerate nella sua predisposizione.

Il primo pilastro¹⁷⁶ intende adottare un differente metodo per l'attribuzione del diritto a tassare basato su una formula accordata a livello globale, diversa dal *arm's length principle* (ALP)¹⁷⁷.

L'implementazione del nuovo approccio richiede alcuni cambiamenti alla legislazione; è dunque necessario stipulare nuovi accordi multilaterali tra gli Stati in modo da assicurare che tutte le giurisdizioni possano implementare l'approccio comune.

Innanzitutto, sono sottoposte alla procedura in questione le multinazionali di rilevanti dimensioni; nel quantificare tale soglia, si rimanda a quella che viene utilizzata nell'*Action 15* del progetto BEPS,

¹⁷⁶ OECD/G20, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2020, p. 6-25.

¹⁷⁷ ALP: strumento per determinare la quantità dei profitti da attribuire a ciascuno Stato e di conseguenza l'ammontare di credito fiscale che il paese ha nei confronti dell'impresa.

ovvero le multinazionali con ricavi annuali consolidati superiori a 750.000.000 di euro, in questo modo vengono escluse le piccole imprese evitando loro ulteriori costi. Inoltre, le imprese devono esercitare in quei settori che permettono di non avere infrastrutture e realizzare profitti in numerose giurisdizioni operando per mezzo di una presenza remota e per le quali il valore della stessa impresa è incrementato dagli utenti.

Definiti i soggetti passivi alla procedura, il nuovo diritto a tassare, che può essere esercitato da ognuno degli Stati in cui l'impresa vende, indipendentemente dalla presenza fisica di una delle consociate del gruppo, riguarda unicamente una parte dei profitti globali che subirà dei frazionamenti.

La multinazionale, dopo aver redatto il bilancio consolidato nello stato di appartenenza della capogruppo, in conformità ai principi contabili internazionali, innanzitutto deve considerare il reddito prima delle imposte - *profit before tax* (PBT) e ripartirlo in "profitti di routine" e "profitti residuali".

La parte dei "profitti di routine" include la remunerazione delle attività quotidiane esercitate dall'azienda e, ai fini della sua determinazione, devono essere adottate le regole in materia di *transfer pricing* già esistenti; tale quota di reddito è esclusa dalla nuova procedura.

Successivamente l'impresa valuta i "profitti residuali", attualmente non è ancora definito il metodo che si intende utilizzare ai fini della sua determinazione; le proposte fin ora formulate ipotizzano una percentuale fissa sul margine di profitto globale o sul profitto suddiviso per attività economica o in relazione all'area geografica. Dopo aver quantificato i profitti residuali questi devono essere frazionati tra quelli attribuibili alle attività di distribuzione e marketing e quelli concernenti gli altri fattori produttivi, quali per esempio i brevetti, il capitale o il rischio. Tale ammontare, denominato ammontare A, rappresenta la base imponibile che deve essere nuovamente ripartito per ognuna delle giurisdizioni nelle quali sono avvenute le vendite, in relazione agli indici di allocazione, basati sulle vendite che hanno generato il nesso.

Inoltre, la proposta dell'OCSE, assegna alle giurisdizioni un'ulteriore diritto di tassazione, ovvero l'ammontare B, che mira a standardizzare la remunerazione dei distributori costituiti come consociata o stabile organizzazione e acquistano prodotti da parti correlate per rivenderli o svolgono attività di marketing e di distribuzione. Viene proposto un rendimento fisso che rientra nell'ALP e mira ad ottenere maggiore semplificazione nell'amministrazione delle norme sul *transfer pricing* per le amministrazioni fiscali e minori costi per i contribuenti, accrescere la certezza fiscale in merito ai prezzi delle transazioni. Inoltre, viene data l'opportunità ad ogni giurisdizione di assegnarsi

un'ulteriore quota di base imponibile, cioè l'ammontare C, derivante dall'attività di distribuzione e marketing locale nel caso in cui la giurisdizione ritenga che la remunerazione derivante dall'ammontare B, definita come percentuale fissa, sia ridotta rispetto all'attività svolta nella giurisdizione.

Quindi per ristabilire il sistema di imposizione internazionale, sono state proposte tre differenti categorie di profitti tassabili:

1. ammontare A: cioè la parte del profitto residuale che viene allocato alle giurisdizioni in correlazione ai volumi di vendite che l'impresa ha realizzato nel territorio. Questo si applica indipendentemente dalla presenza fisica dell'impresa sul territorio dello stato e considera in particolare i servizi digitali;
2. ammontare B: remunerazione fissa basata sulla funzione di distribuzione e marketing svolta in una giurisdizione;
3. ammontare C: copre qualsiasi profitto aggiuntivo laddove le funzioni interne superino l'attività di base compensata nell'importo B.

I metodi B e C sono basati sulle esistenti regole di allocazione dei profitti, quale la presenza fisica, diversamente con il primo approccio tale metodo non è applicato.

Al fine di evitare situazioni di doppia imposizione è necessario identificare ogni possibile interazione tra i tre ammontare, ossia tra l'importo A e B non c'è alcuna interazione, in quanto A è designato per remunerare le giurisdizioni con la porzione di reddito residuale di un gruppo, mentre B per ripagare uno Stato in riferimento al ritorno sulle attività di distribuzione e marketing. Vengono invece a crearsi interazioni tra l'ammontare A e C quando l'attività di marketing è svolta nella giurisdizione locale.

Secondo alcuni studi¹⁷⁸ la proposta in esame risulta essere formulata in modo adeguato in quanto, per la prima volta, considera la multinazionale come un'impresa unitaria e non come è definita

¹⁷⁸ Maslennikov M., *La "proposta di sintesi" dell'OCSE per l'allocazione tra paesi dei profitti della multinazionali: piccoli pregi, grandi perplessità*, in *eticaeconomia* menabò, 2019: *Il merito più grande è l'accettazione, benché ancora parziale, da parte del Segretariato OCSE del c.d. single entity principle ovvero l'inquadramento di una multinazionale come "impresa unitaria globale" e non un insieme di entità giuridiche separate con prestazioni infra-gruppo di beni e servizi regolate dal principio del valore normale ovvero valutate "come se tali transazioni avvenissero tra imprese in regime di libera concorrenza". Appare inoltre innovativa l'attribuzione dei nuovi taxing rights mediante una procedura di frazionamento degli utili, che rimanda al modello di "tassazioni unitaria" delle multinazionali, supportato da Oxfam. [...] A fronte della dichiarata intenzione di "elaborare una proposta semplice" che garantisca certezza a contribuenti ed amministrazioni fiscali e minimizzi il rischio di dispute, il limite più grande della proposta del Segretariato è rappresentato dal suo grado complessità e dalle tante aree di incertezza.*

tutt'ora, come un insieme di entità giuridiche autonome, inoltre, il nuovo metodo di attribuzione del diritto a tassare alle giurisdizioni in ragione del frazionamento degli utili, indipendentemente della presenza fisica dell'impresa nel territorio dello stato, risulta essere una trasformazione efficace nell'era digitale. Tuttavia, è considerata come una fonte di incertezza sia per le amministrazioni fiscali che per i contribuenti, in quanto contempla diversi approcci per l'allocazione dei profitti di routine e di quelli residuali e non sono state definite in modo esplicito le categorie di imprese da assoggettare alla procedura

Il secondo pilastro¹⁷⁹ intende garantire che tutte le imprese paghino una quota minima di imposte, per raggiungere questo obiettivo sono stati individuati diversi strumenti:

- I. Regola dell'inclusione del reddito - *Income inclusion rule*: l'approccio che viene proposto è il medesimo utilizzato per le società estere controllate (CFC), ovvero la regola dell'inclusione del reddito. Questa opererebbe come un'imposta minima comprendendo nel reddito della persona fisica una quota proporzionale del reddito della società, se quest'ultimo è stato tassato con un'aliquota effettiva inferiore a quella minima. In questo modo si intende assicurare che il reddito realizzato dalle multinazionali sia tassato per lo meno con l'aliquota minima. La regola dell'inclusione opera come un'imposta complementare a un'aliquota minima calcolata come percentuale fissa, che non è ancora stata definita.
- II. Regola della conversione - *Switch-over rule*: la proposta prevede l'applicazione della regola dell'inclusione sia alle filiali estere che a quelle soggette ad un'aliquota fiscale effettiva inferiore a quella minima. Essa è predisposta in particolare per le filiali estere esenti dai trattati di doppia imposizione.
- III. Regola dei pagamenti sottotassati - *Undertaxed payments rule*: opera negando una detrazione o apportando un adeguamento equivalente in relazione ai pagamenti infragruppo.
- IV. Regola della tassa sui soggetti - *Subject to tax rule*: assoggettamento dei soggetti a una ritenuta o altre imposte alla fonte. Inoltre, sono negati i benefici sulle voci di reddito in cui il pagamento non è soggetto ad imposta minima, anche se questi sono definiti dai trattati.
- V. Regola della coordinazione, semplificazione, determinazione delle soglie e compatibilità con le obbligazioni internazionali - *Rule co-ordination, simplification, thresholds and compatibility with international obligations*: il fine è quello di evitare la doppia imposizione

¹⁷⁹ OECD/G20, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2020, p. 27-30.

e l'adozione di misure semplificate che riducono i costi. Inoltre, è necessario esaminare i flussi al fine di definire le soglie.

Il dibattito, sia a livello europeo che internazionale, è tutt'oggi in corso e intende elaborare un programma entro la fine del 2020.

4.3 Le proposte nazionali

4.3.1 La Francia propone l'Imposta sui Servizi Digitali

Nei dibattiti europei la Francia si è sempre dimostrata incline a contrariare la pratica elusiva ad opera delle grandi imprese del web. Ha più volte proposto dei programmi da attuare per ovviare a questo problema, come l'imposta di perequazione nel 2017 e l'Imposta sulla Pubblicità Digitale nel 2019. Tuttavia, come è riportato nel corso dei capitoli precedenti, queste iniziative non sono mai diventate esecutive in quanto non si è riusciti a giungere ad un accordo unanime tra gli Stati membri.

La Francia allora ha provato a risolvere la questione a livello nazionale; il 6 marzo 2019 il governo ha proposto l'Imposta sui Servizi Digitali (DST), che è stata poi approvata dal parlamento e dal presidente il 24 luglio 2019. Introdotta dalla legge 759/2019 all'articolo 299 del French Tax Code, l'imposta si ispira al precedente programma presentato dalla Commissione europea il 21 marzo del 2018 che propone un prelievo sul reddito generato dalle imprese che offrono particolari servizi digitali¹⁸⁰.

L'imposta è retroattiva, in quanto è applicabile dal 1° gennaio 2019. I soggetti passivi al tributo sono le imprese che, dalla vendita dei servizi digitali imponibili, realizzano a livello di gruppo un reddito superiore a 750.000.000 di euro a livello globale e un reddito superiore a 25.000.000 di euro nel territorio della Francia.

I servizi digitali imponibili sono classificati in due differenti categorie:

- a) Online intermediation services, ovvero i servizi di intermediazione online, come quelli che rendono disponibili interfacce digitali ai clienti, che permettono ai consumatori di trovare altre persone e interagire tra loro e facilitano la vendita o l'acquisto di prodotti e servizi. Da questa categoria sono esclusi i servizi di intermediazione di contenuti digitali come musica o applicazioni, i servizi di comunicazione e di pagamento.
- b) Online advertising services, quali i servizi di pubblicità online ovvero particolari servizi che comprendono la pubblicità mirata o il trasferimento dei dati acquisiti dagli utenti.

¹⁸⁰ Gaston J., *Tax Alert: French Digital Services Tax ("DST")*, Dentons, 2019, disponibile a: <https://www.dentons.com/en/insights/articles/2019/july/15/french-digital-services-tax-dst>.

Sono esclusi dalla tassazione i servizi bancari e finanziari e quei servizi imponibili ceduti tra entità appartenenti al medesimo gruppo; sono quindi presupposto oggettivo solo i servizi di collegamento online che vengono pagati tramite abbonamenti, come le piattaforme che consentono agli utenti di interagire o i programmi che permettono la prenotazione online.

La base imponibile sulla quale viene calcolato l'onere d'imposta, con l'aliquota al 3%, è l'ammontare dei ricavi realizzati dalla cessione dei servizi imponibili sul territorio francese, esclusa l'Iva. È importante quindi definire il criterio con il quale si determina quando un servizio è prestato nel territorio francese e quando non lo è; ciò che permette questa classificazione è la localizzazione dell'utente, quindi del dispositivo attraverso il quale si usufruisce del servizio, che avviene per mezzo dell'indirizzo IP o di altri metodi che forniscono la stessa informazione, oppure per le piattaforme che consentono l'interazione tra le persone si guarda al luogo in cui è localizzato l'utente quando effettua l'iscrizione.

In riferimento all'onere dell'anno 2019, quale primo periodo contabile nel quale l'imposta è applicata, il pagamento era previsto attraverso un'unica rata, determinata sull'ammontare dei servizi digitali realizzati sul territorio francese tra il 1° gennaio e il 31 dicembre del 2018, in proporzione al numero dei giorni intercorsi tra la data in cui l'imposta era diventata effettiva e il 31 ottobre¹⁸¹, tale pagamento doveva essere fatto entro il 25 novembre 2019. Per gli anni successivi i contribuenti devono versare due anticipi di importo uguale, entro il 25 aprile e il 25 settembre, la cui somma risulta essere uguale all'onere dovuto nell'anno precedente. In seguito, per i pagamenti relativi al periodo di imposta 2020, viene data la possibilità alle imprese di pagare l'intero onere tributario in un unico versamento da effettuarsi entro dicembre del medesimo anno in quanto si è deciso di sospendere la riscossione dell'imposta fino alla fine dell'anno poiché la Commissione europea, entro tale data, dovrebbe formulare un accordo a livello europeo¹⁸². I gruppi consolidati potranno scegliere di pagare l'intero ammontare, riferito ad ognuna delle entità appartenenti al gruppo, tramite un unico versamento a livello di gruppo. Le imprese che non sono situate in uno

¹⁸¹ Per il calcolo della base imponibile riferita al 2019 si dovranno considerare i ricavi realizzati nel corso del 2018 e moltiplicarli per la percentuale riferita alla porzione degli stessi realizzata nel territorio francese. Infine, tale ammontare dovrà essere moltiplicato per 103/365 (103 sono i giorni tra il 20 luglio, giorno da cui è diventata esecutiva l'imposta, e il 31 ottobre).

¹⁸² Lomas U., *France Confirms Postponement Of DST Payments*, Tax-News.com, 2020: *The postponement applies to advanced payments of the digital tax which are due in April and October 2020, and allows taxpayers to make a single payment of any tax due in December 2020. The statement confirmed that no late payment penalties or interest will be due on payments deferred until December. Payments for the 2019 tax year, which are due in April 2020, are not affected by the changes.*

degli Stati membri dell'UE hanno il compito di nominare un rappresentante che adempia agli obblighi relativi alla DST.

La DST è assoggettata alle medesime procedure previste per l'Iva, al medesimo periodo d'imposta, e alle stesse condizioni.

Nell'attesa di adottare una direttiva concordata a livello europeo o internazionale, l'imposta è applicabile per sei anni, a differenza delle imposte commerciali che hanno una validità di tre anni. Sono state sollevate alcune criticità in riferimento all'aspetto legale dell'imposta.

La DST viene applicata sui ricavi indipendentemente dalla presenza fisica della società nel territorio francese, questo contravviene ai prevalenti principi di tassazione internazionale i quali prevedono che un'impresa sia assoggettata all'imposta sulle società nello stato in cui è situata, inoltre se questa ha una stabile organizzazione in un altro stato, quest'ultimo avrà diritto d'imposizione limitatamente alla parte dei profitti realizzati nel territorio stesso. Ciò che determina il presupposto impositivo è il fatto che l'utente, che beneficia dei servizi digitali, è localizzato nel territorio francese, diventa perciò irrilevante dove è situata l'impresa. In conseguenza a questo aspetto si crea una doppia imposizione sul reddito che deriva dai servizi digitali.

Il parlamento sostiene che l'imposta in questione non ha l'obiettivo di aumentare il carico impositivo per le imprese, ma di ricomprendere alle entrate della Francia anche quelle che attualmente non rientrano nell'ambito. In quanto l'imposta intende tassare secondo i nuovi criteri relativi alla "creazione di valore", infatti è stata progettata in modo da aggirare le norme di territorialità applicabili in materia fiscale internazionale, che consentono la tassazione dei profitti di un'impresa straniera solamente se questa ha una stabile organizzazione nel territorio¹⁸³.

L'onere tributario è deducibile dalle imposte sul reddito solo per le società che hanno sede in Francia, in questo modo il carico impositivo è ridotto di circa un terzo. Poiché l'imposta è riscossa sui ricavi piuttosto che sul reddito è probabile che le società straniere non abbiano diritto ad ottenere un credito nella loro giurisdizione di appartenenza. A fronte di ciò, queste ultime risultano essere svantaggiate in quanto il loro carico fiscale aumenta.

Da alcune stime ci si attende che l'imposta generi circa 500.000.000 di euro ogni anno, tale gettito deriva da ventinove imprese estere e solo una francese¹⁸⁴.

¹⁸³ Gouthière B, *France—New Digital Services Tax: potential Tax Treaty and EU Law Issues*, in *International Tax Journal*, 2019, p. 7-8.

¹⁸⁴ Cassel B., «*Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale*», affirme Bruno Le Maire, in *Le Parisien*, 2019.

A fronte di quest'ultimo aspetto, i funzionari statunitensi hanno ripetutamente invitato la Francia ad astenersi dall'adottare questa legge in quanto sostengono che la DST intenda colpire principalmente le imprese digitali americane¹⁸⁵. La Federal Register Notice (FRN) si è focalizzata sul fatto che l'imposta risulta essere discriminante per le grandi società statunitensi e irragionevole come politica fiscale, anche a causa dell'irretroattività della sua applicazione. Dunque, la FRN ha fatto notare come tale conformazione intende penalizzare, in particolar modo, le società tecnologiche americane infatti assoggetta all'imposta quei servizi in cui le imprese americane prevalgono, escludendo quelli in cui hanno più successo quelle francesi; infatti ventinove imprese su trenta, che si configurano come soggetti passivi all'imposta, sono americane e riescono ad appropriarsi della maggioranza delle quote riferite al settore della pubblicità digitale e delle piattaforme digitali del mercato francese. Inoltre, a differenza delle imposte sulle società e di quelle comprese nella maggior parte dei trattati bilaterali che hanno come base imponibile i profitti, la DST ha invece i ricavi, questa conformazione comporta un'imposizione maggiore per quelle società che conseguono bassi margini di profitto.

A fronte delle problematiche rilevate, il rappresentante commerciale degli Stati Uniti ha avviato un'indagine sulla conformità della DST rispetto al Trade Act del 1974, in particolare in relazione alla sezione 302, (b) (1) (A) che prevede la possibilità per US di adottare misure, come l'imposizione di tasse, dazi o altre restrizioni sulle importazioni nel caso in cui vengano violati gli accordi in questo contenuti.

Nonostante le provocazioni e gli avvertimenti degli Stati Uniti sull'imposizione di dazi come ritorsione per aver introdotto la DST, il ministro francese non ha dimostrato alcun interesse a collaborare per stipulare un accordo. Di conseguenza, per determinare le azioni appropriate da adottare, gli US hanno valutato tutti i danni che derivano dalla nuova imposta considerando, oltre ai pagamenti che devono sostenere le imprese per adempiere alla DST, anche gli altri costi indiretti che questa comporta. Così a dicembre del 2019 il rappresentante commerciale degli Stati Uniti ha proposto l'imposizione di dazi al 100% sui beni importati dalla Francia. I prodotti sui quali sono imposti sono 63 e includono Champagne, formaggi, borse e prodotti di make-up, per un ammontare stimato di circa \$2.400.000.000. Inoltre, gli Stati Uniti hanno preso in considerazione un aumento

¹⁸⁵Office of the United States Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2019, p. 30-67.

dei costi per gli abbonamenti e una restrizione dell'offerta dei servizi, che rappresentano il presupposto d'imposta, nei confronti dei clienti localizzati nel territorio francese¹⁸⁶.

4.3.1.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana

La DST come formulata in Francia contiene alcune differenze significative rispetto alla proposta europea¹⁸⁷ e a quella italiana. Nonostante tutte le proposte abbiano come presupposto oggettivo i servizi e le interfacce digitali che agevolano lo scambio di contenuti virtuali, l'imposta francese esclude dall'ambito impositivo le applicazioni per i cellulari e la musica, inoltre non sono considerati come servizi imponibili la trasmissione e la vendita dei dati generati sugli utenti. Anche le soglie per la configurazione dei soggetti passivi non coincidono, infatti la proposta UE e quella italiana prevedono come prima soglia un ammontare annuo di ricavi realizzati a livello globale superiore a 750.000.000 e un importo di ricavi generati dalla vendita dei servizi digitali nel territorio dell'UE e italiano rispettivamente superiore a 50.000.000 e 5.500.000. Le soglie definite dalla Francia differiscono in quanto entrambe fanno riferimento ai ricavi realizzati dai servizi digitali, la prima considera quelli generati a livello globale, che devono essere superiori a 750.000.000 di euro, mentre la seconda quelli prodotti nel territorio francese che devono essere superiori a 25.000.000 di euro. Questa configurazione risolve parzialmente una delle problematiche sollevate in ambito europeo, ovvero assoggetta all'imposta solamente quelle imprese che hanno come business principale la vendita dei servizi digitali. Tuttavia, nella definizione della seconda soglia la Francia, nonostante abbia fissato un importo inferiore rispetto a quello europeo, prevede un ammontare particolarmente elevato, infatti è la metà di quello europeo, quando invece la Francia contribuisce al PIL europeo circa per 15% dello stesso. Confrontando il medesimo ammontare con quello definito dall'Italia, risulta essere quattro volte superiore, è allora evidente che nella definizione di tale importo è stato utilizzato un procedimento differente rispetto a quello del legislatore italiano. Probabilmente l'obiettivo che intende raggiungere la Francia è quello di assoggettare all'imposta solamente quelle imprese che operano nel settore dei servizi digitali, i cui ricavi sono generati in larga misura nel suo territorio.

¹⁸⁶ Federal Register, III. *Action to be taken in the Investigation*, Vol. 84, n. 235, December 2019.

¹⁸⁷ Office of the United States Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2019, p. 27-28.

4.3.2 La Spagna propone l'Imposta sui Servizi Digitali

La Spagna, fin dall'inizio del dibattito internazionale relativo alla tassazione delle imprese digitali ha dimostrato la sua propensione alla formulazione di una soluzione a livello europeo.

Il governo spagnolo, ha allora proposto l'Imposta sui Servizi Digitali (DST) a valenza nazionale, così come è avvenuto in altri Stati membri dell'UE.

Il Consiglio dei ministri ha approvato la proposta del governo il 18 febbraio 2020 ricollegandosi alla proposta espressa dalla Commissione europea, nel 2018, di introdurre un'imposta che avesse come ambito impositivo i servizi digitali.

I soggetti passivi sono le imprese che realizzano ricavi a livello di gruppo superiori a 750.000.000 di euro in ambito mondiale, e superiori a 3.000.000 dalla vendita dei servizi digitali realizzati nel territorio spagnolo. L'imposta viene applicata con aliquota del 3% sull'ammontare dei ricavi derivanti dai servizi digitali imponibili che sono venduti ai soggetti che si trovano in Spagna¹⁸⁸.

Il pagamento dell'onere è da effettuarsi dopo il 20 dicembre 2020, con l'obiettivo di permettere all'UE e all'OCSE di definire un quadro fiscale digitale comune. Tale posticipo crea incertezza a quelle società che potrebbero essere soggetti passivi e sapranno solamente alla fine del periodo di imposta se dovranno pagare l'onere o meno.

Il presupposto d'imposta è rappresentato da particolari categorie di servizi digitali, quelle per le quali il valore apportato dal cliente è essenziale, ovvero:

- a) online advertising: sono comprese le interfacce digitali quali software, siti web, applicazioni nelle quali sia visualizzabile la pubblicità online;
- b) online intermediation: i servizi di intermediazione online sono quelli che permettono l'interazione tra gli utenti, facilitando la comunicazione tra gli stessi o permettendo loro di vendere o acquistare beni e servizi;
- c) data transfer: la vendita dei dati generati sugli utenti.

Sono escluse dalla tassazione le vendite di beni o servizi che avvengono tra consumatori, le vendite quando avvengono per mezzo del sito web del fornitore, che deve essere proprietario e non intermediario, i servizi di pagamento e quelli finanziari.

Affinché la Spagna abbia il diritto di applicare l'imposta è necessario che i servizi siano forniti a soggetti che sono localizzati nel suo territorio. Per verificare questo si determina la localizzazione

¹⁸⁸ Lampreave P., *Spanish government approves digital services tax targeting large multinationals*, Multinational Group Tax & Transfer Pricing News, 2020, disponibile a: <https://mnetax.com/spain-targets-large-multinationals-with-new-digital-services-tax-37756> .

degli apparecchi che vengono utilizzati per accedere alle interfacce, oppure quelli sui quali vengono visualizzati i messaggi pubblicitari ed infine, per quanto riguarda la trasmissione dei dati, ciò che determina la territorialità è la localizzazione del dispositivo dal quale i dati, oggetto di vendita, sono generati. In questi casi viene utilizzato l'indirizzo IP o altri metodi che permettono la localizzazione dei dispositivi stessi.

La base imponibile, sulla quale viene calcolato l'onere tributario con aliquota del 3%, corrisponde all'ammontare dei ricavi, relativi ai servizi imponibili, che è realizzato nel territorio spagnolo.

Per le imprese estere che si configurano come soggetti passivi al tributo e che non hanno una stabile organizzazione nel territorio devono nominare un rappresentante fiscale per assolvere agli obblighi imposti dalla DST.

Secondo alcune stime ad opera del governo, il gettito che la Spagna potrebbe incassare dall'introduzione dell'imposta sarebbe di 968.000.000 di euro ogni anno¹⁸⁹.

L'adozione di una misura unilaterale potrebbe suscitare ritorsioni da parte dei paesi terzi, in quanto l'imposta, come enunciata, presenta diverse incertezze.

Innanzitutto, l'imposta si configura come indiretta ma non è chiaro se lo sia realmente. Si presume infatti che possa avere effetti anche sulla produzione, in quanto un aumento dei costi per la società fornitrici comporta un aumento dei prezzi di vendita, conseguentemente l'onere tributario potrebbe essere traslato sui consumatori, in questo modo l'imposta risulterebbe essere poco significativa e valida.

A sua introduzione l'imposta potrebbe contrastare il processo di digitalizzazione che sta subendo l'economia e la crescita interna dello Stato, in quanto le società fornitrici dei servizi digitali per evitare di pagare l'imposta, essendo questa una misura unilaterale, potrebbero scegliere di non operare nel territorio spagnolo comportando ripercussioni allo Stato.

Un'ulteriore conseguenza è la doppia imposizione della parte dei redditi che rappresentano la base imponibile dell'imposta, questi infatti sono tassati con l'imposta sulla società e con la DST. Questo avviene perché il nuovo strumento non è compreso nei trattati fiscali spagnoli. Ne consegue un aumento del carico fiscale per le società che potrebbe comportare un aumento dei contenziosi tributari, o misure ritorsive come è avvenuto ad opera degli Stati Uniti nei confronti della Francia per l'introduzione della DST francese.

¹⁸⁹ *Spanish Digital Services Tax, WTS global: [...] With this tax, the Spanish government aims to collect an additional €968 million, therefore, this tax item seems to be key for the achievement of the expected increase in tax revenue amounting to €5,678 million necessary to finance their social policies.*

Le società soggette all'imposta devono adempiere a degli obblighi formali in Spagna, indipendentemente dalla loro residenza fiscale nel territorio spagnolo. È necessario che l'impresa dichiari di essere soggetto passivo alla DST nel territorio e quindi che si faccia attribuire un codice fiscale spagnolo, in aggiunta, per ogni anno, a partire dal 2021 avrà il compito di redigere trimestralmente un'autodichiarazione indicante i servizi offerti e dovrà conservare le scritture inerenti agli stessi.

Le imprese devono rispettare gli obblighi e i meccanismi determinati dall'autorità spagnola per la localizzazione dei dispositivi. Nel caso in cui questi non vengano rispettati, o l'impresa intenda falsificarli o nascondere il luogo di realizzazione del servizio digitale sono previste delle sanzioni calcolate come lo 0,5% del reddito lordo dell'anno precedente; la sanzione prevista ha un importo minimo di 15.000 euro e massimo di 400.000¹⁹⁰.

4.3.2.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana

La proposta unilaterale spagnola in alcuni aspetti differisce sia dal programma europeo definito nel 2018, che dal piano progettato dall'Italia relativi all'Imposta sui Servizi Digitali.

Analizzando innanzitutto le soglie che configurano il soggetto passivo: la prima soglia dei 750.000.000 di euro relativa ai ricavi realizzati dalla società a livello globale è la medesima definita dall'UE e dall'Italia, tuttavia differisce l'ammontare dei ricavi che l'impresa deve generare dalla vendita dei servizi digitali nel territorio spagnolo, questa, come in Italia, è stata calcolata verificando l'apporto che ha il PIL della Spagna su quello europeo e, attraverso una proporzione, è stato calcolato l'importo dei ricavi da realizzarsi nel territorio spagnolo; ne consegue che l'ammontare dei 3.000.000 di euro sia pressoché conforme rispetto a quello definito dalla Commissione europea e dall'Italia. Conseguentemente in Spagna un'impresa diventa soggetto passivo realizzando un ammontare di vendite minori.

In riferimento al presupposto oggettivo, quindi ai servizi digitali imponibili, la Spagna, diversamente dall'UE e dall'Italia, non esclude dall'imponibile quei servizi digitali compresi nelle categorie imponibili, che avvengono tra imprese che appartengono al medesimo gruppo consolidato. Tale articolazione fa conseguire che il gettito stimato sia superiore rispetto a quello degli altri stati.

¹⁹⁰ Lampreave P., *Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served*, Kluwer International Tax Blog, 2020, disponibile a: http://kluwertaxblog.com/2020/02/24/spain-has-approved-the-digital-service-tax-the-controversy-is-served/#_ftn7.

Inoltre, le società devono redigere la dichiarazione dei redditi imponibili trimestralmente, a differenza della dichiarazione da presentare secondo le norme europee e italiane che deve avvenire una volta all'anno.

Diversamente da quanto finora esaminato, le autorità fiscali spagnole hanno anche definito le sanzioni da applicare alle imprese che non rispettano gli obblighi relativi all'adempimento dell'imposta.

4.3.3 Il Regno Unito propone l'Imposta sui Servizi Digitali

Il Regno Unito negli anni si è dimostrato propenso a modificare il proprio sistema di imposizione con l'obiettivo di porre rimedio ai problemi che derivano dalla *Digital Economy*, sia a livello nazionale, che partecipando ai dibattiti europei.

Nonostante riforme a livello internazionale, come nello specifico il piano BEPS, fossero in fase di formulazione, il Regno Unito ha deciso di implementare una misura unilaterale in quanto riteneva che il progetto non riuscisse a gestire in modo efficace la questione della transazione dei profitti¹⁹¹. Nell'attesa che l'UE formulasse una soluzione completa, nel 2014, ha introdotto la *Diverted Profit Tax* (DPT) letteralmente una tassa sui profitti deviati, con l'obiettivo di impedire alle multinazionali di deviare i profitti realizzati nel Regno Unito per mezzo di tecniche di pianificazione fiscale aggressiva.

L'imposta in questione prevede un'aliquota al 25% sugli utili realizzati da un'attività che opera nel territorio dello Stato e che vengono poi deviati. L'onere da versare è specificato nell'avviso di addebito e al 25% calcolato sull'ammontare degli utili deviati potrebbe anche essere aggiunta una quota relativa agli interessi. L'aliquota è superiore rispetto a quella dell'imposta sulle società, che ammonta al 19%, con l'obiettivo di incoraggiare le imprese a modificare gli accordi e pagare l'imposta sulle società nel territorio.

I soggetti passivi dell'imposta sono le grandi multinazionali che svolgono attività commerciali nel Regno Unito e che, per mezzo di accordi con società collegate residenti in altri Paesi, deviano i profitti generati nel territorio, evitando così una presenza impositiva¹⁹².

Successivamente, il governo supportando il principio internazionale dell'imposta sulle società, che prevede che le imprese debbano essere tassate nei paesi in cui viene creato il valore, sostiene che

¹⁹¹ Picciotto S., *The U.K.'s Diverted Profits Tax: an admission of defeat or pre-emptive strike?*, in *Tax Notes International*, vol. 77, n. 3, 2018, p. 239.

¹⁹² Dipartimento riscossione imposte, HM Revenue & Customs, *Diverted Profits Tax*, 2018.

tale principio ad oggi, sia messo in discussione dai nuovi modelli di business digitali che generano valore attraverso l'impiego e la partecipazione di una base di utenti attivi. Il quadro internazionale, allora, ha indicato la possibilità per il governo delle nazioni di introdurre una tassa provvisoria sui servizi digitali fino al momento in cui non verrà trovata una soluzione globale.

Nel 2019 allora, il dipartimento responsabile della riscossione delle imposte, *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) introduce nel *Finance Bill 2020* la *Digital Services Tax*, ovvero l'imposta sui Servizi Digitali (DST) da applicare ai ricavi generati dal 1° aprile 2020.

Al fine di determinare i soggetti passivi al tributo vengono indicate due soglie, quantificate in termini di reddito realizzato dalla fornitura di servizi digitali, ovvero la prima si riferisce ai ricavi generati a livello globale che devono essere superiori a £500.000.000 (ovvero €562.335.000¹⁹³) mentre la seconda a quelli prodotti nel territorio inglese che devono superare £25.000.000 (€28.116.800).

L'imposta viene applicata alla fornitura di tre categorie distinte di servizi, quali:

- a) *Social media services*: cioè i nuovi modelli di business che si basano sugli utenti e sul valore che questi portano all'azienda attraverso la pubblicazione dei propri contenuti, in quanto questi attirano nuovi utenti, e permettono un maggior coinvolgimento di quelli già iscritti. I tipici servizi che rientrano in tale categoria sono: social network, siti di network professionali, piattaforme microblogging e di condivisione di video o immagini, siti di incontri online, piattaforme utilizzate per condividere le recensioni, forum, giochi online e altri.

In tale categoria sono ricompresi anche i contenuti che sono commissionati o scelti per la visualizzazione dal fornitore, quindi testi, video o immagini che sono pubblicati nelle piattaforme e i dati che vengono raccolti sugli utenti attraverso le piattaforme stesse.

- b) *Internet search engine*: la legislazione non chiarisce ciò che viene incluso in tale categoria, così il significato va ricercato nella definizione ordinaria della parola. Il termine "*search engine*" fa riferimento a quei servizi online che consentono agli utenti di cercare siti web, o informazioni in internet, inserendo una parola chiave che permetta di trovare tutto ciò che sia correlato a questa. La definizione però non è corretta, infatti i motori di ricerca non sono compresi nella DST.

Quello che si intende con tale categoria sono i siti web strettamente collegati, ovvero il caso in cui una società operi in diversi Paesi e per ognuno di questi detiene un sito web

¹⁹³ Tasso di cambio sterlina britannica - euro del 01/04/2020.

personalizzato. Inoltre, sono compresi quei siti web che hanno una “casella di ricerca” che permette di visualizzare risultati esterni alla pagina.

- c) Online marketplaces: comprende i servizi che consentono di collegare gli utenti che cercano qualcosa con gli utenti che sono disposti a venderla. Sono considerate transazioni B2B, B2C e C2C.

In questa definizione sono però escluse le vendite online di rivenditori e-commerce e i servizi finanziari.

I servizi imponibili, se forniti a società che appartengono al medesimo gruppo consolidato, non sono considerati nel calcolo della base imponibile.

Per calcolare la base imponibile è importante determinare quando un servizio digitale è da considerarsi prestato nei confronti di utenti localizzati nel territorio dello Stato. La legislazione stabilisce che un utente è localizzato nel territorio UK, quando è normalmente¹⁹⁴ in quel territorio, dunque si osserva la giurisdizione in cui vive, indipendentemente dalla sua ubicazione nel momento in cui ha realizzato il servizio imponibile. I fornitori dei servizi digitali potranno determinare l’ubicazione del beneficiario, attraverso le informazioni che acquistano da questo, ovvero l’indirizzo di spedizione, i dettagli del pagamento o l’indirizzo IP.

Per determinare l’onere che deve essere versato annualmente, all’ammontare dei ricavi realizzati dalla vendita dei servizi digitali agli utenti localizzati nel territorio UK, viene concessa una deduzione annuale di £25.000.000. Per i periodi contabili di durata inferiore a 12 mesi la deduzione è ripartita per i mesi in questione. All’importo così determinato viene applicata un’aliquota d’imposta del 2%; il livello dell’aliquota è stato progettato per garantire che le imprese digitali paghino le tasse in base al valore che deriva dagli utenti dell’UK e riconoscendo la necessità di essere proporzionale in quanto è applicata sui ricavi e non sui profitti¹⁹⁵. Non è stata prevista alcuna deducibilità dell’ISD sulle imposte della società, poiché il governo sostiene che per mezzo dell’aliquota d’imposta, che risulta essere inferiore rispetto a quelle adottate dagli altri Stati e la procedura “the Safe Harbour” si raggiunge comunque una tassazione equa.

¹⁹⁴ Non viene data alcuna specificazione di ciò che si intende con il termine “normalmente”, presumibilmente fa riferimento agli utenti che sono residenti nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta.

¹⁹⁵ HM Treasury, *Digital Services Tax: Consultation* 2018, p. 22.

Inoltre, viene data la possibilità ai gruppi che sono in perdita o che operano realizzando un basso margine di profitto dalla vendita dei servizi imponibili di adottare un particolare metodo, “the Safe Harbour”, ai fini del calcolo dell’onere tributario.

La procedura in questione intende agevolare quelle imprese se si trovano in una situazione di difficoltà, infatti permette loro di calcolare l’onere tributario sui margini di profitto realizzati nel territorio dell’UK, invece che sui redditi, mentre le imprese che operano generando una perdita non devono pagare l’imposta. La scelta di adottare questo metodo è volontaria e viene applicata individualmente ad ogni categoria di servizi digitali, perciò una società può scegliere di ammettere il metodo alternativo a una delle categorie o ad ognuna, ma comunque questo ha luogo distintamente.

L’onere di imposta deve essere corrisposto a scadenze definite tenendo in considerazione che il periodo contabile ha inizio il 1°aprile; perciò il primo versamento è da corrispondersi entro il 14 luglio e i successivi entro tre mesi dal precedente. Laddove il periodo contabile di una società sia a cavallo della data di inizio, ovvero del 1°aprile, l’impresa ha l’onere di creare due periodi contabili presunti, uno che termini il 31 marzo e l’altro che inizi il 1°aprile¹⁹⁶.

Gli impatti della misura sono stati indicati nel bilancio 2019, anno nel quale era stata annunciata la politica fiscale. Si presume che lo Stato incasserà somme crescenti ogni anno, per un ammontare previsto di £440.000.000 nel 2024.

Tabella 5. Gettito previsto dall’DST

Fonte: HMRC, Policy paper, *Introduction of the new Digital Services Tax, 2019*¹⁹⁷.

Exchequer impact (£m)

2018 to 2019	2019 to 2020	2020 to 2021	2021 to 2022	2022 to 2023	2023 to 2024
-	+5	+275	+370	+400	+440

¹⁹⁶ HM Treasury, *Digital Services Tax: Consultation 2018*, p. 37.

¹⁹⁷ HMRC, Policy paper, *Introduction of the new Digital Services Tax, 2019*, disponibile a: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>.

Il governo ha imposto l'ISD con una clausola di revisione, ovvero si è prefissato l'onere di rivedere la configurazione dell'imposta nel 2025 al fine di verificare se sia ancora equa ed efficiente in relazione alle sfide fiscali dei colossi del web e alla discussione in progresso a livello internazionale.

4.3.3.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana

L'imposta sui Servizi Digitali, come configurata dall'HMRC, risulta essere differente rispetto alla proposta europea e a quelle dagli altri Stati membri.

Innanzitutto, entrambe le soglie ai fini della configurazione di un'impresa come soggetto passivo al tributo, considerano i ricavi derivanti dalla vendita dei servizi digitali. Il primo limite in termini di ammontare differisce molto da quello definito dall'UE e anche a quello degli altri Stati che si conformano a quest'ultima. L'importo è presumibilmente ridotto in quanto non considera l'ammontare totale dei ricavi prodotti dall'impresa, ma solo quelli realizzati dalla vendita dei servizi digitali. Il secondo limite è più elevato rispetto a quello Italiano, tuttavia non risulta conforme alla contribuzione percentuale che apporta al PIL europea il UK, verosimilmente il legislatore ha applicato un metodo differente per determinarne il valore, può essere stato influenzato dal fatto che il livello di digitalizzazione del Regno Unito, rispetto ad altri Stati europei, risulta nettamente superiore¹⁹⁸. Comunque, le soglie come definite risultano accostarsi in parte al quadro normativo internazionale in quanto, l'adozione della prima soglia di importo minore è compensata dalla seconda che prevede un elevato ammontare di ricavi realizzati nel territorio.

L'implementazione di questa coppia di soglie fa profilare come soggetti passivi imprese di dimensioni ridotte e che hanno come *core business* la vendita di servizi digitali o imprese che realizzano elevati volumi di affari, di cui una parte dalla vendita interessa i servizi in questione.

Una particolarità prevista nell'imposta è l'adozione della deduzione di £25.000.000 dall'ammontare dei ricavi che risultano imponibili e di una particolare procedura pensata per quelle imprese che sono in perdita, essendo queste esenti dal pagamento dell'imposta e per quelle che realizzano margini di profitto ridotti, alle quali viene data la possibilità di calcolare l'onere tributario sul margine di profitto piuttosto che sul reddito. Inoltre, l'aliquota d'imposta adottata del 2% diverge da tutte le altre proposte, il legislatore decide di adottare tale aliquota in quanto ritiene che sia

¹⁹⁸European Commission, *The Digital Economy and Society Index (DESI)*, 2019. Nella classifica che studia la performance e la competitività in ambito digitale di ognuno degli stati dell'Unione Europea, il UK risulta essere entro i cinque stati con il più alto indice di digitalizzazione; l'Italia, considerata nell'analisi come metro di paragone si trova, di converso, negli ultimi cinque posti della classifica.

proporzionale ed equa in relazione al fatto che l'imposta sia calcolata sui profitti e non sui ricavi come avviene solitamente.

Un'ulteriore differenza che riguarda la DST inglese, rispetto a quella proposta dall'UE e dagli altri Stati europei, riguarda il metodo che viene adottato al fine di definire quando i servizi sono prestati nel territorio dello Stato, infatti ci si riferisce alla normale ubicazione del soggetto che beneficia del servizio, a differenza dell'indirizzo IP.

Inoltre, l'imposta è applicata a decorrere dal 1° aprile 2020, di conseguenza è richiesto ad ogni impresa, che si configura come soggetto passivo nel territorio inglese, di suddividere il periodo contabile convenzionale in due periodi in modo da conformarsi a quanto definito; ai fini del pagamento dell'onere tributario sono previsti versamenti trimestrali. Presumibilmente, a fronte dei supplementi introdotti alla DST e dall'aliquota ridotta, il gettito che lo Stato incasserà sarà ridotto rispetto a quello delle altre nazioni, facendo risultare l'imposta meno gravosa per le imprese.

4.3.4 L'Ungheria propone l'Imposta sulla Pubblicità Digitale

L'Ungheria, già nel 2014, ha introdotto un'imposta sulla pubblicità nel *Hungarian Advertisement Tax Act XXII*, ovvero un'imposta applicata sul fatturato derivante dalla trasmissione o dalla pubblicazione di annunci pubblicitari in Ungheria. L'imposta era stata introdotta con l'obiettivo di tassare le grandi multinazionali estere che vendevano la pubblicità nel territorio ungherese.

La base imponibile dell'imposta corrisponde all'ammontare dei ricavi generati della trasmissione o dalla pubblicazione di pubblicità, nel corso dell'intero periodo contabile in Ungheria. Erano state definite sei fasce di reddito, ognuna con un'aliquota d'imposta differente e progressiva tra lo 0% e il 50%, l'importo minimo per diventare soggetto passivo era di HUF 500.000.000 (1.562.000€), perciò coloro che realizzavano un reddito inferiore a tale soglia erano tassati con aliquota dello 0%. Successivamente, nel marzo del 2015 la Commissione europea, dopo un'analisi sulla conformità dell'imposta alle norme dell'UE, ha considerato la configurazione dell'imposta ad aliquota progressiva poco equa, in quanto le imprese più piccole, alle quali erano applicate aliquote ridotte, ottenevano un vantaggio competitivo¹⁹⁹. L'autorità ungherese per la tassazione, *National Tax and Customs Administration (NTCA)*, allora ha apportato delle modifiche riducendo l'aliquota massima al 5,3%, invece del 50%; le imprese che avevano una base imponibile superiore a HUF 100.000.000 (312.000€) e sulla parte eccedente a tale soglia venivano tassate. Nemmeno tale configurazione è

¹⁹⁹ European Commission, *State aid: Commission opens in-depth investigation into Hungarian advertisement tax*, 2015.

riuscita a ovviare alle criticità sollevate dalla Commissione europea, che nel dicembre del 2016 ha dichiarato che l'imposta violava comunque le norme comunitarie²⁰⁰.

Dal 1°luglio 2017 la NTCA ha introdotto, nell'Act XLVII, un'imposta sulla pubblicità con aliquota unica al 7,5% nei confronti delle imprese che realizzano ricavi dalla pubblicità superiori a HUF 100.000.000 (312.000€) nel territorio dello Stato.

L'ambito impositivo comprende la pubblicità che avviene nei servizi di media, nei prodotti di stampa pubblicati o distribuiti in Ungheria in lingua ungherese, nei mezzi di pubblicità, quella realizzata per mezzo di qualsiasi veicolo, materiale stampato o immobiliare, pubblicità su internet e in particolare quella in lingua ungherese o su siti ungheresi.

Queste forme di pubblicità non sono soggette ad imposta se la pubblicità viene realizzata per scopi propri, ovvero se colui che la pubblica intende vendere prodotti, servizi o attività proprie; conseguentemente sarà soggetto passivo al tributo colui che si serve di intermediari, quali produttori e distributori di pubblicità, per promuovere i propri prodotti o servizi.

Sono esclusi dall'imposta gli annunci pubblicitari effettuati da un'associazione sportiva che intende pubblicizzare una squadra sportiva nazionale, l'esercizio delle funzioni di allenamento delle squadre junior o il funzionamento di tornei amatoriali. In ambito sportivo sono invece imponibili i ricavi che derivano dalle sponsorizzazioni realizzate con specifiche modalità, quale l'applicazione del nome o del logo dello sponsor su maglie, macchine da corsa o altre attrezzature usate dagli atleti, o nel caso in cui vengano mostrati cartelli figuranti il logo durante un evento o su annunci, poster e siti web. Nel caso in cui l'entità sponsorizzata riveli il nome dello sponsor solo verbalmente, per esempio alla presentazione di un premio, poiché non avviene la pubblicazione di alcun annuncio, questo non è imponibile.

Nell'individuazione dei soggetti passivi sono compresi i fornitori della pubblicità che distribuiscono gli annunci sul territorio ungherese, indipendentemente dalla residenza fiscale; quindi coloro che forniscono le inserzioni e si qualificano come fornitori, secondo quanto definito dal *Media Act*, sia che siano stabiliti nel territorio ungherese che nel caso in cui abbiano la residenza in un altro paese, in quest'ultima situazione sono imponibili solamente se forniscono annunci in lingua ungherese, nel territorio stesso e questi rappresentino almeno la metà del loro tempo di trasmissione giornaliera. Sono soggetti imponibili al tributo le persone o le organizzazioni che utilizzano mezzi di pubblicità esterni, come materiale stampato, proprietà immobiliare o attraverso Internet. In riferimento agli

²⁰⁰ Lomas U., *Hungary Approves Advertising Tax Hike*, *Tax-News.com*, disponibile a: <https://www.tax-news.com/news/Hungary Approves Advertising Tax Hike 74329.html>.

annunci pubblicitari su Internet, affinché questi possano essere pubblicati è necessario che il produttore dell'annuncio stesso sia qualificato come editore.

Inoltre, per le imprese che non sono residenti sul territorio è necessaria un'iscrizione come contribuente ungherese dimostrando la conformità ai presupposti dell'imposta, nel caso in cui non sia adempiuto tale obbligo l'impresa incorrerà in sanzioni fiscali.

La base imponibile sulla quale è calcolata l'imposta è rappresentata dai ricavi originati dalla vendita delle attività imponibili in Ungheria, al netto dell'IVA.

L'imposta deve essere dichiarata e versata in ciascun anno fiscale. I soggetti devono determinare l'onere tributario e dichiararlo tramite il modulo di autovalutazione, da presentare in congiunto al versamento del corrispettivo all'autorità fiscale entro il 31 maggio dell'anno successivo²⁰¹.

L'imposta come configurata è stata considerata da Google estremamente discriminatoria nei confronti delle imprese che non sono residenti nel territorio, in quanto la registrazione deve avvenire tramite un processo differente e di conseguenza anche la sanzione prevista per la mancanza di conformità è maggiore per le imprese estere²⁰².

4.3.4.1 Differenze rispetto alla proposta europea e italiana

L'imposta sulla pubblicità ungherese è entrata in vigore all'inizio del dibattito internazionale relativo all'economia digitale. Tale configurazione ha uno scopo diverso da quello che vuole raggiungere l'Europa, ovvero la tassazione delle grandi multinazionali che operano nell'economia digitale senza una presenza fisica nel territorio. In ogni caso l'imposta, come articolata, contiene una minima parte del presupposto impositivo discusso in ambito internazionale, ovvero la parte di pubblicità realizzata tramite internet. Ma l'imposta in vigore, a differenza di quelle attualmente in discussione a livello europeo e nelle altre nazioni, che comprendono ogni servizio che sia prestato per mezzo di internet, ha come obiettivo la pubblicità ed ogni forma con cui questa è realizzata, comprendendo anche quella che avviene per mezzo di internet.

Risulta quindi evidente che l'imposta sulla pubblicità come configurata non intende risolvere il problema attualmente discusso a livello internazionale.

²⁰¹ Ministry for National Economy, *Key Rules on Advertisement Tax*, National Tax and Customs Administration, 2017.

²⁰² Koborsi R., Webber S., *EU and Google Set Court Date on Hungary Advertisement Tax*, Duff&Phelps, 2019.

Conclusione

L'economia digitale ha completamente rivoluzionato il sistema economico e le modalità adottate per svolgere l'attività di impresa, tale cambiamento ha evidenziato l'obsolescenza dell'apparato fiscale nazionale e internazionale.

L'elaborato ha l'obiettivo di evidenziare i limiti che derivano dall'applicazione della normativa in materia di imposte sul reddito al commercio elettronico; nonostante l'economia digitale modifichi completamente le modalità adottate per commercializzare, il legislatore ha più volte ribadito la possibilità di accostare al commercio tradizionale quello digitale perciò di applicare a quest'ultimo le norme vigenti; solamente in ambito Iva è stato specificato come l'imposta vada attuata considerando distintamente commercio elettronico diretto e indiretto.

Tuttavia, l'adozione delle norme vigenti nel contesto digitale è complessa in quanto le stesse stabiliscono che ogni giurisdizione ha potere impositivo sui redditi prodotti nel proprio territorio da soggetti residenti oppure da stabili organizzazioni ivi localizzate. Poiché l'economia digitale si caratterizza per la possibilità di operare senza integrare il presupposto della stabile organizzazione risulta evidente che tali norme necessitano di alcune modifiche.

Le grandi imprese digitali che operano nella *New Economy* pianificano particolari strutture fiscali che consentono di ridurre la base imponibile sulla quale è calcolato l'onere tributario, oppure di traslare i profitti verso l'estero presso gli Stati che offrono aliquote fiscali favorevoli; di conseguenza queste godono di un vantaggio fiscale nei confronti delle imprese tradizionali.

A fronte di tali criticità da anni l'OCSE, l'Unione Europea e i singoli Stati membri hanno sviluppato diverse proposte come l'estensione della nozione di stabile organizzazione al contesto digitale, quale proposta di rilievo in ambito europeo e l'introduzione di un'Imposta sui Servizi digitali ovvero una tassa formulata *ad hoc* per le imprese digitali.

Personalmente ritengo che l'istituto della stabile organizzazione, nonostante le innumerevoli difficoltà, possa considerarsi uno strumento idoneo per la tassazione dalle imprese digitali, dunque la proposta che potrebbe essere più efficace è quella di integrare tale concetto e renderlo adatto e applicabile all'economia digitale, questo è in parte già avvenuto, in quanto il nostro Paese ha ampliato le fattispecie che configurano come stabile organizzazione includendo anche la *“significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”*; questa modifica però non ha risolto la problematica in questione. Inoltre, l'Unione europea ha proposto di ammettere la *“presenza economica significativa”* o *“significant digital presence”* al verificarsi di determinati

parametri alternativi; questa implementazione della norma potrebbe risolvere la questione in esame, tuttavia è necessario che la medesima ottenga l'approvazione da parte di tutti gli Stati membri per poter essere adottata. In questo modo le imprese che operano nel territorio di uno Stato, anche non integrando il presupposto della stabile organizzazione per mezzo della sede fissa, ma soddisfacendo almeno uno dei requisiti prefissati integrano il presupposto impositivo, diventando soggetti passivi nel luogo in cui effettivamente operano quindi in cui generano il valore. La questione è attualmente discussa a livello internazionale, tuttavia nell'attesa dell'unanimità per l'emanazione delle proposte, alcuni Stati europei hanno formulato modelli nazionali che implicano l'introduzione dell'Imposta sui Servizi Digitali.

Quest'ultima proposta risulta essere parzialmente efficace in quanto il presupposto, quale la pubblicità mirata, le interfacce digitali e la vendita dei dati, interessa una parte delle imprese che operano in ambito digitale; è pur vero che secondo alcune analisi la maggioranza delle multinazionali che eludono la nozione di stabile organizzazione sono quelle che operano negli ambiti considerati dall'imposta, tuttavia quelle attive in altri business potranno proseguire per mezzo delle loro pratiche di elusione. A fronte di tale criticità è importante evidenziare il carattere transitorio della proposta di Imposta sui Servizi Digitali fino al momento in cui sarà definita una soluzione a livello di intera Unione che tenga in considerazione ogni situazione che permette alle imprese di ottenere indebiti vantaggi fiscali; questa potrebbe essere l'introduzione della presenza economica significativa manifestata attraverso specifici requisiti, in questo modo si riuscirebbe a risolvere le problematiche che derivano dalle imprese che vendono i servizi digitali e al contempo le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva adottate dalle multinazionali attive in ogni settore.

Bibliografia

- Albano G., *Nuovi modelli di business delle imprese multinazionali e stabile organizzazione occulta*, in Corr. Trib., n.6, 2017.
- Amministrazione Finanziaria, circolare n.7/1496 del 30 aprile 1977.
- Bagnoli C., Bravin A., Massaro M., Vignotto A., *Business Model 4.0*, Studi e ricerche 14, 2018.
- Camera dei deputati, *Legge di Stabilità 2014*, XVII Legislatura, 2013.
- Capozzi F., *Web tax, in arrivo quella "volontaria": per Boccia frutterà 1 miliardo già quest'anno. Ma Padoan non ci crede*, in il Fatto Quotidiano, 17 maggio 2017.
- Cassazione, sentenza n. 10062, 17 maggio 2000.
- Cassel B., «*Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale*», affirme Bruno Le Maire, in Le Parisien, 2019.
- Cerrato M., *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, Rivista di Diritto Tributario, vol. XXIX, 2017.
- Comando Generale della Guardia di Finanza, Legge 27 dicembre 2017, n. 205, *recante bilancio di previsione dello stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*, Allegato 2.
- *Commentaries on the articles of the model tax convention*, Model Tax Convention.
- Commentario al Modello OCSE, 2017.
- Commissione Europea, COM 96/0283, *Decisione del Consiglio che adotta un programma comunitario pluriennale per incentivare la realizzazione della società dell'informazione in Europa*, ("Società dell'Informazione"), 1997.
- Commissione Europea, COM 147 final: *Direttiva del consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, 2018.
- Commissione europea, COM 148 final, *Direttiva del Consiglio relativi al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabili ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018.
- Commissione Europea, COM 157, *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*, 1997.
- Commissione Europea, COM 192 final, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa*, 2015.
- Commissione europea, COM 374, *Commercio elettronico ed imposizione indiretta*, 1998.

- Commissione Europea, COM 547 *final*, *Un sistema fiscale equo ed efficiente nell'Unione europea per il mercato unico e digitale*, 2017.
- Commissione Europea, COM 683, *Direttiva del consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*, 2016.
- Commissione Europea, COM 700 *final*, *Growth, competitiveness, and employment. The challenges and ways forward into the 21st century*, 1993.
- Commissione Europea, *VAT: Commission welcomes agreement on simpler and more efficient rules for businesses that sell goods online*, 2017.
- Committee on Fiscal Affairs, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, 1998.
- Confindustria, *Legge di Bilancio 2018 - Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*, 2018.
- Confindustria, *Legge di Bilancio 2019 - Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019.
- Confindustria, *Legge di Bilancio 2020 - Le prime misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019.
- Confindustria, *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*, 2019.
- Confindustria Digitale, *Il digitale in Italia 2019 mercati, dinamiche, policy*, 2019.
- Confindustria Digitale, *Osservazioni su disegno di legge n. 2526 recante Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, 2017.
- Consiglio dell'Unione Europea, doc. n. 15175/17, *Conclusioni del Consiglio sul tema "Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell'economia digitale"*, 2017.
- Consiglio dell'Unione europea, FISC 135, ECOFIN 242, DIGIT 44, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sulla pubblicità digitale applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, marzo 2019.
- Consiglio dell'Unione europea, FISC 216 9052/18, *Bulgarian Presidency digital taxation roadmap*, 2018.
- Consiglio dell'Unione europea, FISC 510, ECOFIN 1148, DIGIT 238, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018.
- Consiglio dell'Unione europea, FISC 511, ECOFIN 1149, DIGIT 239, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018.

- Consiglio europeo, *Tassazione del digitale*, 2020.
- D'Andrea A. M., *Stabile organizzazione: significato e novità Legge di Bilancio 2018*, *Informazione Fiscale*, 2018.
- D'Orsogna M., Sepio G., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Il Fisco*, 2017.
- Damian P., *With Tax Break, Corporate Rate is Lowest in Decades*, *Wall Street Journal*, 2012.
- Davis S., *Future Perfect: Tenth Anniversary Edition*, Boston, 1997.
- De Filippi P., *Taxing the cloud: introducing a new taxation system on data collection?*, in *Internet Policy Review*, vol. 2, fasc. 2, 2013.
- Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato, ma dalle condivisibili finalità*, in *Riv. Trim. di Dir. Trib.*, n. 4, 2014.
- Della Rovere A., Pecorari F., *Stabile organizzazione: nel nuovo modello OCSE l'anti-fragmentation rule*, *Convenzione contro le doppie imposizioni*, 2018.
- Della Valle E., *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Il Fisco*, n. 18, 2018.
- Di Cocco C., *Manuale di diritto dell'informatica e delle nuove tecnologie*, Bologna 2002.
- Di Tanno T., *La Web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. Trib.*, n. 20, 2018.
- Directive 2003/49, *Taxation of Cross-Border Interest and Royalty Payments in the European Union*, OJ L 157, P. 0049 –0054, Article 1, 2003.
- Direttiva Comunità Europea, *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, n.112, 2006.
- Doemberg R.L., Hinnekens L., Hellerstein W., Li J., *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, 2001.
- European Commission, *State aid: Commission opens in-depth investigation into Hungarian advertisement tax*, 2015.
- European Commission, *The Digital Economy and Society Index (DESI)*, 2019.
- Federal Register, *III. Action to be taken in the Investigation*, Vol. 84, n. 235, 2019.
- Fowler N., *Corporate Tax Haven Index 2019*, Tax Justice Network, 2019.
- Furlani F., *L'Iva nell'e-commerce diretto*, Euro conference News, 2017.
- Gaffuri A. M., *Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi*, in *Diritto e pratica tributaria*, fascicolo 2, 2015.

- Gouthière B, *France—New Digital Services Tax: potential Tax Treaty and EU Law Issues*, in *International Tax Journal*, 2019.
- Hinnekens L., *Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century*, in *Intertax*, n. 6-7, 1998.
- HM Treasury, *Digital Services Tax: Consultation*, 2018.
- HMRC, *Policy paper, Introduction of the new Digital Services Tax*, 2019.
- International Revenue Code 26 USC, 7701 (a) 4.
- Joint-Production 4.0, *Nuove sfide per la cooperazione economica italo-tedesca*, Roland Berger, 2016.
- Koborsi R., Webber S., *EU and Google Set Court Date on Hungary Advertisement Tax*, Duff&Phelps, 2019.
- Lampreave P., *Spain Has Approved the Digital Service Tax: The Controversy Is Served*, Kluwer, International Tax Blog, 2020.
- Lazzarato G., Rigato C., *Stabile organizzazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 2017.
- Levitt T., *Marketing intangible products and product intangibles*, Harvard University, 1981.
- Longo A., *Pubblicità Internet nel caos: punti deboli della Web Tax*, PMI.IT, dicembre 2013
- Manca M., *La stabile organizzazione nell'ordinamento italiano ed il commercio elettronico*, in *Il Fisco*, n. 48, 2003.
- Marongiu P., *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo Testo Unico*, in *Boll. Trib.*, fascicolo 1, 2006.
- Maslennikov M., *La "proposta di sintesi" dell'OCSE per l'allocatione tra paesi dei profitti delle multinazionali: piccoli pregi, grandi perplessità*, eticaeconomia menabò, 2019.
- Mastromarino M., *La "nuova" stabile organizzazione evolve sul digitale*, in *Settimana Professionale*, n. 23, 2018.
- McQuivey J., *Digital Disruption: Unleashing the next wave of innovation*, Boston, 2013.
- Miccoli G., *Digital economy: Le multinazionali digitale e i nuovi modelli di business*, 2016.
- Michal J. G., *Foundations of International Income Taxation*, Foundation Press, New York, 2003.
- Ministry for National Economy, *Key Rules on Advertisement Tax*, National Tax and Customs Administration, 2017.
- OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Action 8-10 - Final Reports, 2015.

- OECD, *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*, 2005.
- OECD, *Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*, 2001.
- OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 - Final Report, 2015.
- OECD, *Discussion draft on the attribution of profit to permanent establishment*, 2001.
- OECD, *Mandate of the Business Profit TAG: 'To examine how the current treaty rules for the taxation of business profits apply in the context of electronic commerce and examine proposals for alternative rules'*, 1999.
- OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - Final Report 2015.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 1995.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, 2017.
- OECD/G20, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2020.
- Office of the United States Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2019.
- Pedaccini F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni*, in Riv. di Dir. Trib., n. 4, 2015.
- Piccinino L., *Stabile organizzazione*, International Business Law Firm, disponibile a: http://www.tupponi-demarinis.it/newsletter_ae/fiscalita/stabile_organizzazione.kl.
- Picciotto S., *The U.K.'s Diverted Profits Tax: an admission of defeat or pre-emptive strike?*, in Tax Notes International, vol. 77, n. 3, 2018.
- Pignatelli M., *Entrate fiscali a rischio: ecco perché Dublino dice no alla web tax*, in Sole 24 Ore, 2018.
- Porter M.E., *What is Strategy?*, Harvard Business Review, 1996.
- Redazione IRES, *Web Tax: cos'è, come funziona e novità della Legge di Bilancio 2018*, Informazione Fiscale, 2020.
- Riccardi R., *Ecofin a Tallinn, la Web Tax divide l'Europa: ok da dieci ministri*, in la Repubblica, 2017.

- Rizzi F., *Commercio elettronico "indiretto": profili fiscali – II° parte*, Euroconference News, 2019.
- Rusignuolo De Sanctis F., *Imposta sui servizi digitali: analisi di un tributo itinere*, Fisco Oggi, 2019.
- Senato della Repubblica, *Articolo 88-bis: Misure fiscali per l'economia digitale*, Legislatura XVII- Dossier n. 560 2, 2017.
- Senato della Repubblica, *Disegno di legge: misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, XVII Legislatura, n.2526, 2016.
- Senato della Repubblica, *Legge di Bilancio 2019, Le modifiche approvate dal Senato della Repubblica*, I Sezione XVIII, 2018.
- Senato della Repubblica, *Legge di bilancio 2020*, XVIII Legislatura, 2019
- Servizio di Bilancio dello Stato, *Legge di Bilancio 2020, profili finanziari*, 2019.
- Servizio Studi della Camera dei deputati, *Legge di Bilancio 2018, Profili di competenza della IX Commissione Trasporti, Poste e Telecomunicazioni*, A.C. 4768, XVII Legislatura, 2017.
- Setti S., *Web Tax transitoria: non per tutti*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 28, 2017.
- *Spanish Digital Services Tax*, wts global, disponibile a: <https://wts.com/global/publishing-article/20200304-spanish-digital-service-tax~publishing-article?language=en> .
- Tarigo P., *I trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio*, Giappichelli Editore, 2019.
- Tax Executive Institute, *TEI Comments on the European Commission's Digital Economy Tax Proposals*, 2018.
- Thorne D., *The Double Irish and Dutch Sandwich Tax Strategies: Could a general anti-avoidance rule counteract the problems caused by utilisation of these structures?*, LLM Research Paper Law 516, Faculty of Law, 2013.
- Tinelli G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003.
- Ufficio Parlamentare di Bilancio, *Audizione informale sul DDL n. 2526: Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*, 2017.
- Ufficio Parlamentare di Bilancio, *Interventi antielusione e imprese digitali: le misure nella recente "Manovrina"*, Flash n. 5, 2017.
- Ufficio Parlamentare di Bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, Flash n. 9, 2017.
- Valente P., *Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, Approfondimento fiscalità internazionale, in il Fisco 6/2018.

- Valente P., *Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale*, in *Fiscalità & commercio internazionale*, n. 3, 2012.
- World Trade Organization, *E-commerce in Developing Countries*, 2013.
- Wesley H. W., Sims R. J., *Opening Pandora's Patent Box: Global Intellectual Property Tax Incentives and Their Implications for The United States*, *The Intellectual Property Law Review*, 2013.