



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in Economia e Finanza

Tesi di Laurea

**LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE IN OTTICA
NAZIONALE, INTERNAZIONALE E COMPARATA.
SVILUPPO DELLA REGOLAMENTAZIONE E
PROSPETTIVE FUTURE**

Relatore

Prof. Maurizio Interdonato

Laureanda

Alessia Visentin

Matricola 878207

Anno Accademico

2023 / 2024

*A Paolo e Francesca:
anche da lassù, so che
siete fieri di me.*

INDICE

1. INTRODUZIONE	1
2. IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE	3
2.1. ASPETTI GENERALI.....	3
2.2. LA DOPPIA IMPOSIZIONE E I TRATTATI INTERNAZIONALI.....	6
2.3. DIRITTO TRIBUTARIO UE	24
2.4. LA COOPERAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE.....	30
2.5. IL PROBLEMA DELL'ELUSIONE E DELL'EVASIONE FISCALE INTERNAZIONALE.....	34
2.6. NORMATIVA NAZIONALE IN TEMA DI IMPOSTE SUI REDDITI	47
3. L'ECONOMIA DIGITALE	57
3.1. INQUADRAMENTO GENERALE E PROBLEMATICHE CONNESSE.....	57
3.2. INQUADRAMENTO A FINI FISCALI	62
3.3. TASSAZIONE DEL DIGITALE UE: EVOLUZIONE NORMATIVA E DAC.....	67
3.4. BEPS, OCSE, APPROCCIO A DUE PILASTRI (PILLAR I E PILLAR II), G20 – ARCHITETTURA GENERALE DEL SISTEMA.....	79
3.5. IVA.....	95
4. L'ESPERIENZA ITALIANA ED ESTERA	107
4.1. ITALIA	107
4.1.1. Google tax.....	107
4.1.2. Web tax transitoria e Legge di bilancio 2018.....	109
4.1.3. Legge di bilancio 2019 e Legge di bilancio 2020.....	112
4.1.4. Criticita'.....	115
4.2. ESTERO	118
4.2.1. Regno unito.....	118
4.2.2. Francia.....	120
4.2.3. Spagna.....	123
4.2.4. USA.....	125
4.2.5. India.....	127
4.3. SOLUZIONI EUROPEE A CONFRONTO.....	127
5. STATO DELL'ARTE E "LAVORI IN CORSO"	129
5.1. ITALIA – RIFORMA DELLA FISCALITA' INTERNAZIONALE: D. LGS 209/2023	129
5.2. RIFORMA IVA	132
5.3. PROSPETTIVE FUTURE DEL SISTEMA.....	136
6. CASE STUDY: AMAZON	141

7. CONCLUSIONI	145
BIBLIOGRAFIA	147

1. INTRODUZIONE

L'economia digitale raggruppa in sé diversi fenomeni, accomunati dall'utilizzo delle tecnologie digitali per sviluppare nuovi modelli di *business*; la prima evidenza di cambiamento e allontanamento dall'economia tradizionale si riscontra nell'*e-commerce*, consistente nella possibilità di acquistare beni, prima disponibili solamente nei negozi fisici, senza uscire di casa, utilizzando un dispositivo connesso ad Internet. Il passo successivo si concretizza poi in un mutamento del bene venduto, non più necessariamente fisico, materiale, ma divenuto anch'esso digitale¹. La dematerializzazione del supporto fisico ha portato, in capo ai consumatori, benefici in termini di costo e di facilità di accesso ai beni, e in capo alle imprese, la possibilità di sganciarsi dall'utilizzo di distributori o grossisti e di raggiungere un più ampio *target* di clienti. Pian piano, tuttavia, la digitalizzazione ha smesso di essere solamente una nuova modalità per commercializzare beni, ma è diventata strumento di *business*, un modo diverso di guadagnare non più solo attraverso la vendita, ma attraverso l'interazione degli utenti in rete; tale cambiamento ha scosso le Amministrazioni fiscali, le quali si sono trovate a dover fronteggiare un fenomeno con il quale non riuscivano a stare al passo. Si è capito, infatti, che la non tangibilità delle transazioni dalle quali le multinazionali traevano la maggior parte dei propri guadagni, facilitava la non inclusione di tali redditi nelle basi imponibili così come tradizionalmente concepite; si è quindi cercato, in un primo momento, di adattare il sistema tributario vigente alla nuova realtà, fino ad accorgersi che tale adattamento portava più costi che benefici, e che quindi esso andava completamente ripensato. In aggiunta, era evidente fin da subito che l'economia digitale fosse un fenomeno che oltrepassava i confini nazionali, e che una soluzione equa ed efficace sarebbe dovuta essere di tipo internazionale, se non addirittura globale.

Il presente elaborato, di conseguenza, si pone l'obiettivo di inquadrare il fenomeno della tassazione dell'economia digitale, sia in ottica nazionale che internazionale, proprio alla luce dei recenti e considerevoli sviluppi della stessa. La trattazione inizia con una breve ma fondamentale introduzione riguardante il diritto tributario internazionale e le sue caratteristiche e procedure, per poi soffermarsi sulla dettagliata caratterizzazione della

¹ Si pensi, in tal senso, al cambiamento nella diffusione della musica: contenuta prima nei dischi e poi nei CD, per poi giungere ad essere diffusa in modo immateriale nei siti internet e poi nelle piattaforme di *streaming*.

new economy; successivamente, si analizzano i lavori svolti dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) nel tentativo di creare un dialogo tra Stati diversi, ciascuno con le proprie peculiarità, e di avvicinarli con l'obiettivo comune di far pagare le giuste imposte anche alle multinazionali che spesso collocavano la loro sede legale in Paesi a fiscalità privilegiata o nulla, pur di fatto operando in tutto il mondo. Parallelamente agli impegni dell'OCSE, meritano un'analisi le proposte dei diversi Stati per trovare la congrua imposizione di fattispecie tanto importanti quanto sfuggenti, data la loro sostanziale immaterialità. Il *focus* è soprattutto sull'Italia, la quale ha visto susseguirsi una serie di proposte talvolta rimaste su carta, tentando al contempo di adattarsi ai primi timidi tentativi di armonizzazione delle normative sul tema in ambito internazionale; accanto alle tappe italiane, anche altri Paesi si sono mossi per anticipare le decisioni comuni, per non rischiare di lasciare che l'economia digitale sfuggisse all'imposizione e portasse ad ingenti perdite di gettito.

In conclusione di trattazione, si procede a dare conto delle ultime novità in materia e delle questioni ancora irrisolte o lasciate in sospeso; si ricorda, infatti, che si è da poco usciti dalla pandemia da Covid-19, la quale ha da un lato funto da propulsore all'economia digitale, dato che le persone erano costrette a rimanere chiuse in casa, mentre dall'altro ha rallentato le procedure di legislazione in materia, in quanto le Amministrazioni erano impegnate a far fronte ad un'emergenza, economica e sanitaria, che lasciava ben poco spazio ad altre discussioni. Da ultimo, si è ritenuto interessante portare alla luce un caso pratico, a parere di chi scrive emblematico, di come le multinazionali del digitale abbiano provato, e talvolta siano riuscite, ad aggirare i sistemi impositivi mediante accordi con le Amministrazioni fiscali dei Paesi a fiscalità privilegiata, finendo per ridurre drasticamente, fino quasi ad annullare, la tassazione ricadente su di esse.

2. IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

2.1. ASPETTI GENERALI

Nonostante nella pratica si preferisca dare una definizione unica della normativa tributaria internazionale, è importante evidenziare come vi sia una sostanziale differenza tra il diritto internazionale tributario e il diritto tributario internazionale: il primo è l'insieme delle norme di fonte internazionale che regolano l'esercizio della potestà tributaria dei singoli Stati, tra cui meritano menzione le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni; il secondo, invece, è il complesso di norme interne ad uno Stato che disciplinano il trattamento fiscale delle fattispecie che oltrepassano i confini nazionali, tra cui le regole sulla tassazione degli stranieri².

Per conoscere le fonti del diritto internazionale si può fare riferimento all'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia, il cui c. 1³ cita le convenzioni internazionali, la consuetudine internazionale, i principi generali, le decisioni e la dottrina; le convenzioni internazionali, dette anche norme pattizie, vincolano solamente gli Stati che vi aderiscono, mentre le consuetudini internazionali e i principi generali riguardano tutti gli Stati della comunità internazionale. Le consuetudini internazionali sono individuabili attraverso la *repetitio facti* e *l'opinio iuris sive necessitatis*: è quindi necessario che vi sia un comportamento continuato nel tempo, nella convinzione che tale comportamento sia giuridicamente dovuto; si dibatte sull'effettiva esistenza di norme consuetudinarie tributarie, nonostante siano state individuate alcune regole che sembrano possedere i criteri per essere considerate consuetudini⁴:

1. Uno Stato può tassare un non cittadino solo per fattispecie che abbiano un collegamento sufficiente o ragionevole con il territorio. Diversamente da quanto

² Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 1.

³ "La Corte, cui è affidata la missione di regolare conformemente al diritto internazionale le divergenze che le sono sottoposte, applica: a) le convenzioni internazionali, generali o speciali, che istituiscono delle regole espressamente riconosciute dagli Stati in lite; b) la consuetudine internazionale che attesta una pratica generale accettata come diritto; c) i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili; d) con riserva della disposizione dell'articolo 59, le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche."

⁴ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 2 e ss.

avviene per i cittadini, i quali possono subire imposizioni fiscali per atti o fatti riconducibili tanto al territorio dello Stato quanto all'esterno di esso, per gli stranieri non vi è la medesima libertà; per quanto riguarda le imposte personali, ad esempio, lo Stato non può tassare i redditi di un soggetto non residente prodotti interamente all'estero, diversamente dal caso in cui tale individuo sia cittadino dello Stato; per i tributi reali, il "ragionevole collegamento" deve interessare l'oggetto dell'imposizione, e quindi non è possibile la tassazione di atti di consumo compiuti da un soggetto all'estero.

2. Uno Stato non può tassare un altro che abbia redditi o compia atti oggetto di tassazione nel territorio del primo Stato; ciò significa che uno Stato estero è immune da tassazione per quanto riguarda l'attività esercitata *jure imperii* (esercizio della potestà sovrana), ma non per gli atti compiuti *jure gestionis* (nell'ambito del diritto privato). Tale norma consuetudinaria è spesso riassunta nella massima *par in parem non habet iudicium*⁵ e, diversamente dal caso 1, è riconosciuta espressamente nella Sentenza 5 novembre 1991 n. 11788 della Corte di Cassazione⁶.
3. Non è possibile tassare gli agenti e i rappresentanti diplomatici di un altro Stato nelle attività svolte nell'esercizio delle proprie funzioni. Non tutti concordano che si tratti effettivamente di una consuetudine, obiettando che si possa considerare una semplice prassi di cortesia, carente quindi del requisito dell'*opinio iuris*. Tuttavia, verso la metà del 1900 a Vienna sono state stipulate due convenzioni riguardanti lo *status* di diplomatico che si occupano anche di aspetti fiscali, e in esse sono previsti esoneri da imposte per:
 - Agenti e rappresentanti diplomatici;
 - Familiari di questi, purché non residenti nello Stato ospitante;

⁵ La Corte di Cassazione (Cass. 3 maggio 1978, n. 2051) aveva stabilito che nel riconoscere l'immunità tributaria non è decisiva tanto la distinzione tra *jure imperii* e *jure gestionis*, bensì la funzionalità dell'attività esercitata, per cui essa va riconosciuta ogni qualvolta il soggetto compia, con qualsiasi mezzo, azioni finalizzate al raggiungimento delle finalità pubblicistiche proprie dello Stato straniero di provenienza. Cfr. Quattrocchi A., *Aspetti internazionalistici nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 3, 1 maggio 2005, p. 20665.

⁶ La sentenza statuisce che il Sovrano Militare Ordine di Malta, come portatore di un proprio ordinamento indipendente, è sottratto all'imposizione italiana, e tale immunità copre tutti i rapporti e i mezzi che risultano finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali, quindi anche quelli di stampo manifestamente privatistico, a patto che questi non manifestino diverse destinazioni. *Ivi*.

– Gli immobili in cui risiedono e quelli in cui svolgono la loro attività⁷.

La stipula di queste convenzioni internazionali, di conseguenza, rende il problema dell'eventuale esistenza di una norma consuetudinaria irrilevante.

Il rapporto tra leggi nazionali e norme consuetudinarie internazionali è regolato all'art. 10, c. 1 della Costituzione italiana: "*L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute*"⁸. Pertanto, in caso di conflitto tra una norma di diritto internazionale e una disposizione fiscale nazionale, quest'ultima deve ritenersi costituzionalmente illegittima.

È importante evidenziare che l'esercizio dell'attività amministrativa tributaria è limitato solo all'interno del territorio nazionale: ciò significa che è esclusa la possibilità per uno Stato di agire coercitivamente oltre i propri confini, a meno che non vi sia autorizzazione da parte dello Stato estero interessato. Nel tempo si è assistito alla stipula di alcuni accordi di collaborazione, ma in ogni caso non è concesso ad un'Amministrazione straniera di agire direttamente all'interno dei confini di un altro Stato, per cui sarà l'Amministrazione nazionale a svolgere accertamenti ed eventuali riscossioni per conto dello Stato straniero. Quanto detto si inserisce perfettamente in quello che viene definito "principio di esclusività della legge tributaria"⁹, dal quale si deduce che la legge tributaria di uno Stato

⁷ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 6 e ss. Ne deriva che sono, in ogni caso, passibili di tassazione gli atti compiuti come soggetti privati.

⁸ Art. 10, c. 1, *Costituzione della Repubblica Italiana*. Nel testo del citato articolo è contenuto un meccanismo di adattamento automatico mediante rinvio: automatico in quanto non necessita di un atto di adattamento, e attuato con la tecnica del rinvio poiché non vengono eseguite modifiche normative ma si fa riferimento (appunto, rinvio) alle medesime norme di diritto internazionale. Cfr. Cannizzaro E., *Costituzione commentata*, Wolters Kluwer, disponibile al link <https://onelegale.wolterskluwer.it/document/art-10-cost/93CI000000018?searchId=2207060885&pathId=f137523307d4&offset=0>.

⁹ Tale principio di territorialità nasce in un periodo in cui la realtà economica è piuttosto semplice, con pochissimi affari internazionali; con il passare del tempo, tuttavia, esso si è dovuto scontrare con fattispecie che scavalcano i confini nazionali e quindi, i confini della potestà territoriale di uno Stato. Ardito F., in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 4, distingue tra la territorialità materiale e la territorialità formale: la prima consente di considerare imponibili anche attività svolte al di fuori del territorio dello Stato, la seconda concerne l'esistenza di limiti che, invece, possano condizionare l'efficacia degli atti amministrativi al di fuori del proprio ordinamento. L'evoluzione di questo principio culmina nel cosiddetto principio del *world-wide income taxation*. Cfr. Avv. Olivetti F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2012, p. 1335.

è valida ed esplica i propri effetti solo nel territorio nazionale; tuttavia, negli accordi internazionali non è infrequente trovare previsioni di applicazione, in alcuni Stati, di norme straniere.

2.2. LA DOPPIA IMPOSIZIONE E I TRATTATI INTERNAZIONALI

Si ha doppia imposizione internazionale quando uno stesso reddito può, legittimamente, formare oggetto di imposizione fiscale in Stati diversi; ciò può causare distorsioni sia in quanto danneggia il commercio internazionale dissuadendo dal compiere attività che coinvolgano Stati diversi, sia poiché uno stesso soggetto, a parità di ricchezza prodotta, subirebbe una maggiore tassazione legata al solo fatto che parte di essa sia prodotta all'estero. La doppia imposizione internazionale può essere giuridica o economica: quest'ultima è definibile come la tassazione di uno stesso reddito da parte di Stati diversi in capo a soggetti diversi, come nel caso degli utili distribuiti dalle società di capitali, ed è raramente presa in considerazione nei trattati internazionali, mentre la doppia imposizione giuridica si verifica quando lo stesso soggetto è tassato più volte relativamente allo stesso reddito¹⁰.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, molti Paesi applicano due criteri d'imposizione:

1. Tassazione dell'utile mondiale per i residenti;
2. Tassazione territoriale per i non residenti e per gli stranieri.

Il primo criterio, detto anche "*world-wide income taxation*", stabilisce che un soggetto residente è tassato su tutti i suoi redditi, a prescindere da dove questi siano stati prodotti¹¹; per il principio di tassazione territoriale, invece, il soggetto non residente paga le imposte solo sulla parte di reddito generato entro i confini dello Stato¹².

L'art. 163 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (chiamato TUIR come acronimo di Testo Unico delle Imposte sui Redditi) sancisce il divieto di doppia imposizione, recitando che "*La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto,*

¹⁰ Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia 2020, p. 224.

¹¹ Ministero delle Finanze – Dip. Entrate, Accertamento e Programmazione Serv. I, Circ. 2 dicembre 1997, n. 304.

¹² Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia 2020, p. 37.

neppure nei confronti di soggetti diversi"¹³; sono stati perciò sviluppati due diversi criteri per eliminarla, quello dell'esenzione e quello del credito d'imposta. Secondo il criterio dell'esenzione, i redditi prodotti all'estero da un soggetto residente sono considerati esenti nello Stato di residenza, mentre per il criterio del credito d'imposta il residente può detrarre dall'imposta nazionale la quota già pagata nell'altro Stato relativa allo stesso reddito¹⁴. Quest'ultimo meccanismo ha però un limite nel fatto che la detrazione non può superare l'imposta nazionale dovuta e, se ciò dovesse verificarsi, il credito eccedente verrebbe perduto¹⁵.

Per eliminare la doppia imposizione internazionale giuridica alcuni Stati hanno stipulato convenzioni che si ispirano a modelli predisposti da organizzazioni internazionali come l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e l'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU); questi accordi solitamente riguardano imposte personali, spesso associate al criterio di tassazione "*world-wide income*", e che generano quindi inevitabilmente la sovrapposizione di pretese impositive. Il campo di applicazione delle convenzioni viene delimitato dai trattati internazionali, nei quali sono contenute norme che disciplinano la potestà impositiva di ciascuno Stato; tali norme sono classificabili in tre gruppi:

¹³ Art. 163, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *Testo unico delle imposte sui redditi*. Il divieto di doppia imposizione ha origini remote nel nostro ordinamento, essendo presente già all'art. 8, c. 3, R.D. 24 agosto 1877, n. 4021; la dottrina ha dibattuto a lungo sulla portata del divieto di doppia imposizione, e un primo orientamento riconosce in esso un principio generale valido per tutto l'ordinamento tributario, derogabile solo da legge speciale di uguale rango. Un'altra tesi sostiene, invece, che esso risponda unicamente ad un problema pratico di evitare la duplicazione dell'attività amministrativa dell'imposizione consistente nell'invio di numerosi avvisi di accertamento al medesimo soggetto; un'ultima interpretazione vede, addirittura, una copertura costituzionale di tale divieto, precisamente all'art. 53, in quanto esso costituirebbe una formalizzazione del principio di capacità contributiva. Cfr. Tinelli G., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, CEDAM 2009, p. 1390 e ss.

¹⁴ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 11 e ss.

¹⁵ L'ordinamento italiano ha optato per il sistema del credito d'imposta in coerenza con il *world - wide income taxation principle*. Mentre il metodo dell'esenzione consolida la tassazione del Paese in cui il reddito è prodotto, nel meccanismo del credito si ottiene di far prevalere il livello di imposizione più elevato, sia esso quello del Paese di residenza o quello del Paese della fonte. Rileva, sul tema, l'art. 165, c. 1 del TUIR, il quale stabilisce che "*se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta*".

1. Norme che consentono la tassazione ad un solo Stato, solitamente quello di residenza del percettore, e perciò l'altro Stato coinvolto deve rinunciare a qualsiasi pretesa impositiva;
2. Norme secondo cui l'imposizione è consentita ad entrambi gli Stati ma lo Stato della fonte ha un limite massimo di ritenuta;
3. Norme che permettono l'imposizione ad entrambi gli Stati con nessun limite per lo Stato della fonte¹⁶.

Nei casi 2 e 3 è evidente che se lo Stato della fonte del reddito esercita effettivamente il proprio diritto impositivo, lo Stato di residenza ha l'obbligo di esentare tale reddito, attraverso il metodo dell'esenzione o il metodo del credito d'imposta, quest'ultimo con le dovute limitazioni.

Avendo citato i trattati internazionali, è importante comprendere la genesi di tali accordi e la loro interazione con le norme interne di ciascun Paese coinvolto. Essi hanno la loro disciplina generale nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969, e le fasi di formazione sono così riassumibili:

1. Fase di negoziazione, in cui avvengono le trattative tra i diversi Stati;
2. Fase di adozione e firma, successiva al raggiungimento di un accordo. La firma apposta ha mero valore di autenticazione del testo predisposto;
3. Fase di ratifica, identificata come *"l'atto con in quale uno Stato dichiara di voler stipulare, con uno o più altri Stati, l'accordo il cui contenuto è stato precedentemente firmato"*¹⁷. Nell'ordinamento italiano la competenza a ratificare spetta al Presidente della Repubblica attraverso un'apposita legge, ma è necessaria l'approvazione delle Camere nei casi previsti dall'art. 80 della Costituzione;
4. Fase di scambio o deposito delle ratifiche, momento nel quale il trattato diventa efficace. Negli accordi bilaterali si può parlare di "scambio", mentre in caso di accordi multilaterali gli strumenti di ratifica vengono depositati presso il governo di uno degli Stati contraenti.

¹⁶ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 15 e ss.

¹⁷ Treccani.it, *Ratifica*, <https://www.treccani.it/vocabolario/ratifica/>.

5. È importante ricordare che ciascuno Stato ha la facoltà di inserire una o più riserve riguardanti alcune previsioni contenute nel trattato, con cui esso esclude o limita l'applicazione nei suoi confronti di quanto previsto¹⁸.

Interpretazione dei trattati internazionali

Le regole di interpretazione sono contenute nella Convenzione di Vienna sui trattati internazionali del 23 maggio 1969¹⁹, agli artt. 31, 32 e 33; tale Convenzione segue la teoria chiamata "obiettivistica"²⁰, secondo cui le esigenze di certezza del diritto rendono indispensabile la prevalenza del testo scritto su qualsiasi altra forma di espressione di volontà: ciò significa che si deve attribuire al trattato il senso fatto palese dalle parole viste nel loro insieme e secondo rapporti logici. L'art. 31, ponendo come primo criterio di interpretazione quello della buona fede, sembra intendere che ciò che si sta cercando di interpretare non deve essere letto isolatamente, bensì avendo riguardo alla disposizione in cui esso è contenuto, agli scopi che si prefigge e al contesto: a quest'ultimo fanno parte, ai sensi del c. 2, oltre al testo, al preambolo²¹ e agli allegati, gli accordi inerenti al trattato stipulati tra le parti e ogni altro strumento stabilito dalle parti avente rapporti con il trattato. Al di fuori dello stretto perimetro del trattato, rilevano poi eventuali altri accordi intercorsi tra le parti, anche successivi alla stipula, che riguardino l'interpretazione di quanto contenuto nello stesso. Ai fini di un'interpretazione esaustiva, nessuno degli elementi previsti dall'art. 31 deve essere tralasciato.²²

¹⁸ Nell'art. 2 lett. d) della *Convenzione sul diritto dei trattati*, Vienna, 23 maggio 1969, la riserva viene definita come "dichiarazione unilaterale, quale che sia la sua formulazione o indicazione, fatta da uno Stato al momento in cui firma, ratifica, accetta, approva un trattato o vi aderisce, mediante la quale mira ad escludere o a modificare l'effetto giuridico di alcune disposizioni del trattato nella loro applicazione a tale Stato."

¹⁹ Ratificata in Italia con la L. 12 febbraio 1974, n. 12.

²⁰ Esiste anche la teoria cosiddetta "subiettivistica" in cui rileva la volontà effettiva delle parti e perciò essa deve essere ricostruita con ogni mezzo, soprattutto attraverso i lavori preparatori. Cfr. Melis G., *L'interpretazione del diritto tributario internazionale*, CEDAM 2003, p. 107 e ss.

²¹ Nelle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, ad esempio, il preambolo si concretizza nella formula "[...] desiderosi di concludere una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali [...]". Ivi.

²² Art. 31 *Convenzione sul diritto dei trattati*, Vienna, 23 maggio 1969: "1. Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. 2. Ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto comprende,

L'art. 32²³ indica, invece, i mezzi complementari di interpretazione, intendendo i lavori preparatori e le circostanze in cui il trattato è stato concluso, sia per confermare il risultato dell'interpretazione ai sensi dell'art. 31, sia al fine di determinare il significato qualora quanto emerso in precedenza risulti ambiguo o non ragionevole.²⁴

Infine, l'art. 33 si occupa del caso di trattati redatti in più lingue: in tali situazioni si deve presumere che termini utilizzati nelle diverse versioni abbiano il medesimo significato e, in caso di contrasto, si deve preferire l'interpretazione che concili tutti i testi, tenendo conto dell'oggetto e dello scopo della norma. È frequente, tuttavia, l'inserimento di una clausola, la quale preveda che, in caso di divergenze, sia prevalente un testo linguistico rispetto ad un altro.²⁵

oltre al testo, preambolo e allegati inclusi: a) ogni accordo relativo al trattato e che sia intervenuto tra tutte le parti in occasione della sua conclusione; b) ogni strumento disposto da una o più parti in occasione della conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti in quanto strumento relativo al trattato. 3. Verrà tenuto conto, oltre che del contesto: a) di ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute; b) di ogni ulteriore pratica seguita nell'applicazione del trattato con la quale venga accertato l'accordo delle parti relativamente all'interpretazione del trattato; c) di ogni norma di diritto internazionale pertinente, applicabile alle relazioni fra le parti. 4. Si ritiene che un termine o una espressione abbiano un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti."

²³ Art. 32 *Convenzione sul diritto dei trattati*, Vienna, 23 maggio 1969: "Si potrà ricorrere a mezzi complementari di interpretazione, ed in particolare ai lavori preparatori ed alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, allo scopo, sia di confermare il significato risultante dall'applicazione dell'articolo 31, che di definire un significato quando l'interpretazione data in base all'articolo 31: a) lasci il significato ambiguo od oscuro; b) porti ad un risultato chiaramente assurdo o non ragionevole."

²⁴ Vengono inclusi in questi mezzi anche criteri come *ut res magis valeat quam pereat*, secondo il quale, in casi dubbi, deve essere data l'interpretazione per la quale una disposizione contenuta del trattato ha ragion d'essere, e il principio *in dubio mitius*, per cui si deve preferire il senso meno oneroso per la parte che assume un obbligo dalla disposizione in esame. Melis G., *L'interpretazione del diritto tributario internazionale*, CEDAM 2003, p. 107 e ss.

²⁵ Art. 33 *Convenzione sul diritto dei trattati*, Vienna, 23 maggio 1969: "1. Quando un trattato è stato autenticato in due o più lingue, il suo testo fa fede in ciascuna di tali lingue, a meno che il trattato non preveda o le parti non convengano fra loro che, in caso di divergenza, prevarrà un determinato testo. 2. La traduzione di un trattato in una lingua diversa da una di quelle nelle quali il testo è stato autenticato non sarà ritenuta testo autenticato qualora il trattato non lo preveda o le parti non abbiano così convenuto. 3. Si presume che i termini e le espressioni di un trattato abbiano lo stesso senso nei vari testi autentici. 4. Ad eccezione del caso in cui un determinato testo prevalga in conformità del paragrafo 1, quando il confronto fra i testi autentici renda evidente una differenza di significato che l'applicazione degli articoli 31 e 32 non

Dal punto di vista interpretativo, gioca un ruolo fondamentale il Commentario al modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione: esso è stato messo a punto dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE e fornisce utili consigli interpretativi delle norme. Secondo alcuni, il Commentario potrebbe rientrare tra i mezzi primari di interpretazione in quanto "parte del contesto", per altri invece si tratta solo di un mezzo complementare a cui ricorrere in caso di significato ambiguo od oscuro. In ogni caso l'orientamento della Corte di Cassazione italiana è di considerare il Commentario privo di qualsiasi valore normativo, al più potrebbe svolgere funzione di raccomandazione per i Paesi OCSE⁽²⁶⁾ (27).

Relazione tra norme internazionali pattizie e norme interne

Secondo quanto enunciato all'art. 117 della Costituzione, *"La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali."*²⁸ Il testo sostiene

permette di eliminare, verrà adottato il significato che, tenuto conto dell'oggetto e dello scopo del trattato, concili nel migliore dei modi i testi in questione."

²⁶ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 19.

²⁷ Sul tema si veda Cass. Sez. Un., sentenza 25 marzo 2021, n. 8500: la sentenza prende in considerazione la rilevanza interpretativa del Commentario al Modello OCSE di convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni. In particolare, la tesi della Corte di Cassazione è che il Commentario rimanga uno strumento non vincolante, quindi privo di valenza normativa, ma che esso costituisca un ausilio autorevole, da seguire in assenza di elementi contrari; ciò è rilevante dal momento che, non avendo forza di norma, ad esso non si applica il principio dell'irretroattività della legge tributaria (*tempus regit actum*) e quindi gli indirizzi forniti possono essere applicati anche a fattispecie verificatesi prima dell'approvazione o della modifica del Commentario stesso. Si solleva, però, una questione di non poca rilevanza: la possibile retroattività delle indicazioni del Commentario porta a rischi di non tenuta di alcuni valori fondamentali, come quello della certezza del diritto. Cfr. Dorigo S., *La rilevanza interpretativa del Commentario al modello Ocse per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2021, p. 1758.

²⁸ Art. 117, c. 1, *Costituzione della Repubblica Italiana*. L'articolo in esame va letto congiuntamente al predetto art. 10, secondo il quale le norme interne di realizzo dell'adattamento al diritto internazionale non possono essere abrogate o modificate da leggi statali (godendo di "garanzia" costituzionale), mentre le norme derivanti da fonti pattizie, le quali entrano nell'ordinamento attraverso leggi ordinarie, possono essere abrogate o modificate. In questo quadro, l'art. 117 sembra fissare una sorta di garanzia di osservanza degli obblighi internazionali, dando quindi stabilità anche alle norme pattizie. Questo sistema, tuttavia, porta con sé un rischio: si potrebbero assumere vincoli internazionali attraverso accordi,

chiaramente che le norme internazionali pattizie prevalgono sulle norme interne che eventualmente si pongano in contrasto con esse. Secondo la Corte Costituzionale, quanto contenuto nei trattati internazionali ha valore sub-costituzionale, ovvero si pone in via intermedia tra la Costituzione e le leggi ordinarie; perciò, in caso di insanabile contrasto, il giudice ordinario deve sottoporre la questione alla Corte Costituzionale in quanto essa è l'unica competente a decretare l'eventuale incostituzionalità. È utile precisare che, proprio per la posizione gerarchica delle norme internazionali, nel caso in cui queste ultime si ponessero in conflitto con la Costituzione, sarebbero destinate a soccombere. Il legislatore è talvolta intervenuto esplicitamente per confermare la prevalenza delle disposizioni convenzionali²⁹; diversamente, l'art. 169 del TUIR recita "*Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.*"³⁰ Tuttavia, tale previsione riguarda esclusivamente lo Stato italiano, e non può perciò in alcun modo limitare i poteri degli altri Stati contraenti; inoltre, come è logico dedurre, il principio della prevalenza della norma interna più favorevole non è applicabile a riguardo delle norme sull'accertamento e sulla riscossione delle imposte, nonché dei tributi diversi dalle imposte sui redditi.³¹

Ambito soggettivo di applicazione

aggirando la funzione del Parlamento; va precisato che questa rimane un'opinione minoritaria. Cfr. Serges G., *Costituzione commentata*, Wolters Kluwer.

²⁹ Sul tema vedi art. 75 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi* e art. 41 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, *Disciplina delle agevolazioni tributarie*. Nel primo si legge "*Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia.*", mentre nel secondo "*Continuano ad applicarsi le esenzioni e agevolazioni previste dagli accordi internazionali resi esecutivi in Italia e dalle leggi relative ad enti e organismi internazionali.*" Entrambi gli articoli hanno la finalità di maggior garanzia degli impegni internazionali assunti e dell'obiettivo di eliminare il fenomeno della doppia imposizione.

³⁰ Art. 169, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *Testo unico delle imposte sui redditi*. La giustificazione di tale disposizione è da ricercarsi, in linea con quanto stabilito dalla dottrina di diritto internazionale tributario, nella volontà di chiarire che le norme convenzionali possono delimitare la legislazione tributaria nazionale, non introdurre nuovi obblighi tributari. Tale articolo, pur non abrogando l'art. 75 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delinea i rapporti tra norme convenzionali e norme interne in termini di interrelazione: la regola generale è che la convenzione, in quanto legge speciale, possa modificare o abrogare la legge ordinaria ma, se quest'ultima risulta più favorevole al contribuente, allora essa è l'unica applicabile. Cfr. Tinelli G., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, CEDAM 2009, p. 1459.

³¹*Ivi*, p. 1458.

La convenzione si applica solitamente alle persone residenti di uno o entrambi gli Stati, avendo riguardo a tal proposito della residenza in senso stretto, del domicilio, della sede di direzione o di altri criteri analoghi. Con il termine “persone” si intendono persone fisiche, società e ogni associazione di persone. Tuttavia, ciascuno Stato ha una propria nozione di residenza, per cui è facile incorrere nella situazione per cui un soggetto venga considerato residente in ciascuno Stato contraente; per ovviare al problema della doppia residenza, è intervenuto l’art. 4 del modello OCSE con dei criteri sussidiari:

- a) abitazione permanente o, se il soggetto ne dispone in entrambi gli Stati, il centro degli interessi vitali;
- b) luogo di soggiorno abituale;
- c) nazionalità;
- d) se nessuno dei criteri precedenti riesce a dirimere il problema della residenza, le autorità competenti degli Stati coinvolti dovranno necessariamente trovare un accordo.

L’art. 4 prende anche in considerazione il problema della doppia residenza delle società, stabilendo che una società è ritenuta residente nel Paese in cui si trova la sede della sua direzione effettiva, intesa come il luogo in cui le persone al vertice della società stessa prendono le loro decisioni. Tuttavia, in una successiva modifica del Commentario, viene stabilito che è preferibile che la controversia sia risolta mediante un accordo tra le autorità fiscali dei due Stati, che dovranno però tenere conto del criterio della sede di direzione effettiva³².

Categorie di reddito prese in considerazione dai trattati internazionali

Nei trattati internazionali contro la doppia imposizione, vengono prese in considerazione specifiche categorie di reddito e per ciascuna viene precisata la ripartizione delle pretese impositive degli Stati rispettivamente di residenza e della fonte. Generalmente viene anche fornita una definizione delle categorie, ma talvolta si rimanda alle norme interne degli Stati contraenti per chiarire alcuni concetti. È utile ricordare che l’art. 3 del modello OCSE prevede che i termini non definiti nel trattato vadano interpretati secondo il significato che hanno nella legislazione fiscale dello Stato in cui il trattato stesso si

³² Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 28.

applica³³. Questo elaborato prende in considerazione tre di queste categorie di redditi, considerate di particolare rilevanza per la trattazione dei temi in oggetto: dividendi, interessi e canoni.

- A. **DIVIDENDI**: sono somme pagate da una società residente in uno Stato contraente ad un soggetto che risiede nell'altro Stato contraente, ad esclusione dei crediti. La pretesa impositiva sta, in linea di principio, in capo allo Stato di residenza del percettore di tali redditi, ma è riconosciuto il diritto allo Stato della fonte di tassare i dividendi in uscita nei limiti di un determinato ammontare, a patto che il soggetto percettore sia l'effettivo beneficiario del reddito;
- B. **INTERESSI**: sono redditi pagati da uno Stato contraente ad un soggetto che risiede nell'altro Stato contraente e derivanti da un credito. Il diritto alla tassazione è riconosciuto, in via di principio, allo Stato di residenza del percettore ma, allo stesso modo del caso precedente, è previsto che lo Stato della fonte possa tassare gli interessi in uscita nei limiti di un determinato ammontare purché il percettore sia l'effettivo beneficiario degli interessi;
- C. **CANONI**: in questa categoria rientrano i compensi ottenuti per l'uso di un diritto (es. diritto di autore). Anche qui il diritto di tassare viene riconosciuto allo Stato di residenza del percettore a patto che esso sia l'effettivo beneficiario, anche se nella maggioranza delle convenzioni è previsto che anche lo Stato della fonte possa effettuare un prelievo fiscale entro un determinato ammontare³⁴.

È interessante approfondire la questione dell' "effettivo beneficiario"³⁵, in quanto requisito fondamentale affinché operi il limite quantitativo del prelievo concesso allo Stato della

³³ Nel *Model convention with respect to taxes on income and on capital*, 21 novembre 2017, all'art. 3, c. 2 si legge "As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State."

³⁴ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 33 e ss.

³⁵ Il concetto di beneficiario effettivo nasce nei Paesi di *common law* ma nel tempo è diventato uno strumento di contrasto a forme di *treaty shopping* volte ad ottenere un indebito risparmio fiscale da parte di un soggetto residente in uno Stato, a cui si applica però un regime fiscale più favorevole ma ad esso non spettante. Inizialmente l'OCSE aveva posto la condizione che i redditi (dividendi, interessi e canoni) fossero imponibili nello Stato di residenza del percettore, accorgendosi ben presto che, attraverso società *conduit*, riuscivano ad ottenere i benefici convenzionali anche quei soggetti a cui non sarebbero spettati;

fonte nel caso di dividendi e interessi e l'esclusività del diritto di tassazione dello Stato di residenza nel caso dei canoni. Secondo il Commentario, l'effettivo beneficiario è definibile tale in presenza di due presupposti:

1. I redditi sono fiscalmente imputabili al soggetto nello Stato di residenza, escludendo quindi i casi in cui egli agisca come mandatario di terzi;
2. Il soggetto può godere dei proventi, escludendo quindi le situazioni in cui egli appaia come amministratore per terzi.

Nozione di "stabile organizzazione"

Il concetto di "stabile organizzazione" assume rilevanza e necessità di trattazione in quanto collegamento con il territorio di uno Stato che, in forza di ciò, assume il diritto a tassare un'impresa estera. Infatti, grazie a questa nozione, alcuni redditi che sarebbero stati esclusi dalla tassazione dello Stato della fonte, diventano in quest'ultimo imponibili se l'elemento generatore di tali redditi è ricollegabile alla stabile organizzazione. Secondo il modello OCSE, per "stabile organizzazione" si intende "*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*"³⁶, ovvero una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa estera esercita, in tutto o in parte, la propria attività nel territorio dello Stato. Essa comprende tutti i beni materiali, anche se non di proprietà e anche se condivisi con altre entità, ma, come si può rilevare dal testo sopra riportato, la presenza di personale non è un elemento imprescindibile per individuare una stabile organizzazione. La stabilità deve verificarsi in termini temporali, anche se l'attività non deve necessariamente essere a tempo indefinito, ma è sufficiente che non abbia carattere di temporaneità o occasionalità; in aggiunta, la sede fissa non deve svolgere mera attività accessoria o sussidiaria all'attività principale, anche se può non generare direttamente profitti. Il c. 2 dell'art. 5 del modello OCSE fornisce una lista, seppur non esaustiva, in cui

l'Organizzazione ha iniziato a raccomandare l'applicazione di un approccio più sostanziale, affermando che per potersi configurare lo *status* di beneficiario effettivo, una società avesse la reale possibilità di disporre degli elementi reddituali e che fosse assoggettata ad imposta nel Paese di localizzazione. Tale interpretazione è stata successivamente confermata con l'edizione del 2014 del Modello OCSE. Cfr. Corasaniti G., *L'evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 6, 1 novembre 2021, p. 2493.

³⁶ OECD, *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*, 21 novembre 2017, reperibile al link <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>.

la stabile organizzazione si ipotizza, ma il Commentario precisa che si tratta solo di presunzioni, superabili dimostrando che non sussistono i presupposti sopra citati; viceversa, vengono elencati dei casi in cui, seppur in presenza dei requisiti per la stabile organizzazione, non si è dinanzi alla stessa.

A seguito dello sviluppo del commercio elettronico, il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE ha dovuto prendere in considerazione questo aspetto per l'individuazione della stabile organizzazione ma, attualmente, il modello OCSE non ha subito modifiche a causa di divergenze di opinioni di alcuni Stati. Secondo il Commentario che, come ricordato, è privo di valore normativo, un sito web non può considerarsi una stabile organizzazione sia in quanto privo di materialità sia poiché potrebbe limitarsi a funzioni di informazione; viceversa, un *server* potrebbe presentare i requisiti in quanto attrezzatura automatica, ma solo nel caso in cui esso sia di proprietà o in locazione. Tuttavia, il Commentario esclude che si possa configurare una stabile organizzazione in quanto solitamente i siti web vengono ospitati in un *Internet Service Provider* attraverso un contratto di *web hosting* (per *web hosting* si intende un servizio che permette di affittare spazio su internet per essere accessibili online³⁷). Anche il TUIR ha preso in considerazione la fattispecie della "stabile organizzazione" attraverso le disposizioni contenute all'art. 162³⁸.

³⁷ Forbes.com, <https://www.forbes.com/advisor/it/business/software/web-hosting-cosa-significa/>, 26 settembre 2023.

³⁸ Al c. 1 si legge "[...] l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato." La prima parte dell'articolo si limita a riprodurre la definizione generale di stabile organizzazione materiale dell'art. 5 del Modello; affinché vi sia stabile organizzazione materiale è necessaria la presenza di una sede di affari che sia fissa e che essa venga utilizzata per l'esercizio dell'attività d'impresa. In linea con le previsioni dell'OCSE, non rilevano l'idoneità produttiva, l'autonomia gestionale e contabile, la presenza di personale e il titolo in base al quale detta sede viene utilizzata (proprietà, locazione, ...). Viene inoltre precisato che l'esercizio di un'attività di carattere esclusivamente preparatorio o ausiliario attraverso una sede fissa non integra gli estremi della stabile organizzazione materiale, a condizione che l'attività sia svolta solo per l'impresa a cui appartiene la stabile organizzazione, e non anche per soggetti terzi. I cc. da 6 a 8 prendono in considerazione la cosiddetta "stabile organizzazione personale": su questo punto, però, non mancano differenze rispetto al Modello OCSE, il quale esclude la stabile organizzazione quando un agente si limiti a svolgere attività preparatorie o ausiliarie, mentre il TUIR tollera solo la conclusione di contratti aventi ad oggetto l'acquisto di beni. È importante evidenziare che la distinzione tra stabile organizzazione materiale e personale, basata sostanzialmente solo sul fatto che un soggetto viene ritenuto di *default* privo di una sede fissa di affari, è in realtà solo teorica, in quanto un agente può essere dotato di una sede fissa di affari riferibile alla casa madre. Cfr. Tinelli G., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, CEDAM 2009, p. 1339 e ss.

L'art. 5, c. 5 del modello OCSE tratta anche quella che viene definita "stabile organizzazione personale", in contrapposizione a quella materiale descritta finora: si considera stabile organizzazione dell'impresa estera *"il soggetto, residente o non residente, che, nel territorio dello Stato, agisce per conto dell'impresa stessa ed abitualmente conclude in nome di quest'ultima contratti diversi da quelli di acquisto di beni"*³⁹; ciò significa che se il soggetto è indipendente sia giuridicamente che economicamente non si verificano i presupposti per la stabile organizzazione.

Lo Stato in cui si trova la stabile organizzazione ha il diritto di tassare gli utili dell'impresa solo nella quota attribuibile alla stabile organizzazione: è quella che viene chiamata "forza di attrazione limitata della stabile organizzazione"; alcuni Paesi, anche attraverso accordi bilaterali, hanno invece stabilito che siano attribuiti alla stabile organizzazione tutti i redditi dell'impresa, anche prodotti nell'altro Stato, pur non realizzati attraverso la stabile organizzazione in esame. Il Commentario, tuttavia, precisa che eventuali altri redditi prodotti all'interno dello Stato ma non attribuibili alla stabile organizzazione possono comunque essere oggetto di imposizione secondo altre norme del trattato. Per determinare il reddito attribuibile alla stabile organizzazione, si fa riferimento al c. 2 dell'art. 7 del modello OCSE: *"i profitti che sono attribuibili in ciascuno Stato contraente alla stabile organizzazione di cui al comma 1 sono i profitti che ci si potrebbe aspettare di ottenere, in particolare nei suoi rapporti con altre parti dell'impresa, se si trattasse di un'impresa separata e indipendente che svolge attività identiche o simili in condizioni identiche o simili, tenendo conto delle funzioni svolte, degli asset utilizzati e dei rischi assunti dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e attraverso le altre parti dell'impresa."*⁴⁰ Da ciò si evince che i costi e i ricavi derivanti dal rapporto tra la stabile organizzazione e l'impresa devono essere valorizzati secondo il cosiddetto "valore normale", definito al c. 3 dell'art. 9 del TUIR, come *"prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni e servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. [...]"*⁴¹. A tal proposito, nel modello OCSE predisposto nel 2010 è stata introdotta la previsione secondo cui se uno Stato rettifica gli utili della stabile organizzazione secondo quanto previsto dal c. 2 dell'art. 7, l'altro Stato è tenuto ad eseguire una rettifica corrispondente atta ad evitare la doppia

³⁹ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 44.

⁴⁰ Traduzione da OECD, *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*.

⁴¹ Art. 9, c. 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *Testo unico delle imposte sui redditi*.

imposizione⁴². Il principio della valorizzazione a valore normale viene esteso anche alla relazione tra imprese associate risiedenti in Stati contraenti diversi, le quali si caratterizzano per la partecipazione diretta o indiretta al capitale, alla direzione o al controllo una dell'altra o per essere entrambe sottoposte alla partecipazione, alla direzione o al controllo delle stesse persone: se il reddito dell'impresa residente nell'altro Stato derivante da operazioni tra associate non venisse rettificato in senso contrario, ciò comporterebbe la doppia imposizione. È previsto, perciò, che il secondo Stato corregga l'imposta applicata, anche se tale procedimento non è automatico né obbligatorio: il secondo Stato, infatti, effettuerà la rettifica solo se riterrà che quanto recuperato dal primo Stato rifletta gli utili che si sarebbero avuti se le operazioni fossero avvenute a valore normale. Il Commentario, a tal proposito, invita le Amministrazioni finanziarie dei Paesi coinvolti ad attivare la cosiddetta "procedura amichevole"⁴³. Lo scopo di questa procedura è rimuovere quelle misure messe in atto da uno degli Stati contraenti le quali abbiano portato ad un'imposizione non conforme alle norme del trattato; essa deve essere attivata, dal soggetto che si ritiene colpito dalle misure sopra dette, entro tre anni dalla prima notifica della misura, rivolgendosi all'autorità competente dello Stato contraente in cui risiede la quale, nel caso ritenesse fondata l'obiezione, proverà ad accordarsi con l'autorità competente dell'altro Stato contraente. Poiché questa procedura non fornisce garanzie di successo, il contribuente può comunque procedere con i ricorsi previsti dall'ordinamento, fermo restando che l'eventuale sentenza sarà efficace solo all'interno dello Stato e non è in alcun modo vincolante per l'altro⁴⁴.

⁴² *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*, art. 7, c. 2, 21 novembre 2017. Nel c. 3 viene inoltre suggerito che, se necessario, nel determinare gli aggiustamenti gli Stati contraenti si consultino preventivamente.

⁴³ Nel *Model convention with respect to taxes on income and on capital*, art. 25, c. 1, 21 novembre 2017, si legge "Where a person considers that the actions of one or both the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention."

⁴⁴ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 49. Le autorità competenti non sono obbligate a giungere ad una definizione della controversia, eliminando così la doppia imposizione, ma hanno solamente il dovere di "fare del loro meglio" (nel testo originale si legge "shall endeavour") per raggiungere un accordo che elimini l'imposizione non conforme. Cfr. Del Federico L., *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali: soft law dell'OCSE, Direttiva UE 2017/1852 e d. lgs. n. 49 del 2020*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2020, p. 964.

Nei primi trattati stipulati tra Paesi, le disposizioni dedicate allo scambio di informazioni erano poche, e lo scambio si limitava a quanto necessario per applicare i principi contenuti nel trattato stesso; diversamente, nei modelli recenti è prevista la condivisione anche di informazioni per applicare la normativa interna e per contrastare fenomeni di evasione e/o elusione.

In aggiunta, l'art. 27 del modello OCSE contiene una disposizione, seppur ancora rara nelle convenzioni contro la doppia imposizione, che tratta dell'assistenza tra gli Stati per il recupero di tributi previsti dai singoli ordinamenti, nonché di sanzioni, interessi e oneri accessori. La norma è però limitata alle somme che siano divenute esecutive nello Stato che richiede assistenza e che sono dovute da un soggetto che non può più opporsi alle pretese impositive. Tuttavia, l'art. 27 non può imporre allo Stato contraente di:

1. Adottare misure contrarie alle norme e alle prassi di ciascuno dei due Stati contraenti coinvolti;
2. Adottare misure contrarie all'ordine pubblico;
3. Fornire assistenza ad uno Stato che non abbia già fatto quanto in suo potere per riscuotere;
4. Fornire assistenza se l'onere che ne deriva è sproporzionato rispetto al beneficio che lo Stato richiedente assistenza trarrebbe⁴⁵.

Gli aspetti relativi alla cooperazione internazionale verranno approfonditi in seguito.

Convenzione Multilaterale BEPS

Il 7 luglio 2017, 68 Paesi⁴⁶ hanno sottoscritto un trattato multilaterale chiamato "Convenzione Multilaterale BEPS", dove BEPS è acronimo per *Base Erosion and Profit*

⁴⁵ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 52.

Risulta importante, ai fini dei temi che verranno trattati successivamente, evidenziare che il c. 5 del medesimo articolo evidenzia che "In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institutions, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in person."

⁴⁶ Lang M et al., *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties. Analysis and Effects*, Kluwer Law International, 2018.

Shifting, allo scopo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale. L'obiettivo è, infatti, quello di tassare i profitti nel luogo dove viene creato il valore aggiunto per l'impresa, compito non sempre facile soprattutto nel caso di commercio di prodotti tecnologici per cui la mancanza di una stabile organizzazione non consente allo Stato della fonte di attuare alcun prelievo. La Convenzione Multilaterale ha il potere di modificare automaticamente i trattati contro la doppia imposizione stipulati bilateralmente tra Stati per i quali la Convenzione è in vigore, senza dover quindi ricorrere alle usuali procedure di modifica dei singoli trattati. Per la precisione, il testo dei singoli trattati bilaterali non viene materialmente cambiato, semplicemente le disposizioni della Convenzione vengono considerate sostitutive di quelle contenute nell'accordo bilaterale. Ciascuno Stato può, tuttavia, esprimere una o più riserve su una certa disposizione della Convenzione, purché lo dichiari al momento della firma e lo confermi al deposito dello strumento di ratifica, nonostante sia comunque possibile ritirare o modificare in qualsiasi momento la riserva formulata inizialmente; l'espressione di una riserva ha come conseguenza la non modifica del trattato bilaterale nelle disposizioni a cui l'espressione si riferisce, anche se l'altro Stato non ha formulato la medesima riserva. La Convenzione Multilaterale entra in vigore dopo tre mesi dal deposito del quinto strumento di ratifica, accettazione o approvazione mentre, per il singolo Stato, dopo tre mesi dalla data di deposito del suo strumento di ratifica, accettazione o approvazione. Il 22 marzo 2018 è stato raggiunto il numero minimo di ratifiche necessario per l'entrata in vigore, anche se è importante evidenziare che, al 23 febbraio 2024, l'Italia non ha ancora ratificato⁴⁷.

All'interno della Convenzione sono distinguibili tre diversi gruppi di norme:

- Disposizioni obbligatorie, e quindi non disapplicabili, che sono contenute agli artt. 6,7 e 16⁴⁸.

⁴⁷ Oecd.org, *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, Status as of 29 February 2024*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

⁴⁸ Art. 6 "Scopo di un Accordo fiscale coperto": *Un Accordo fiscale coperto è modificato con l'inclusione del seguente preambolo: "Nell'intento di eliminare la doppia imposizione con riferimento alle imposte oggetto del presente accordo senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (ivi compresi schemi di treaty-shopping finalizzati ad ottenere gli sgravi previsti dal presente accordo a beneficio indiretto di residenti di giurisdizioni terze)".* La disposizione ha l'evidente scopo di fornire un'interpretazione ai principi contenuti negli accordi bilaterali, in modo tale da escluderne qualsiasi uso improprio o non in linea con gli obiettivi del trattato stesso.

- Disposizioni per cui il singolo Stato può esprimere riserve per la disapplicazione totale o parziale;
- Disposizioni con possibilità di scelta tra più alternative diverse.⁴⁹

Nella Convenzione è previsto il ricorso all'arbitrato obbligatorio qualora le giurisdizioni degli Stati contraenti non giungano ad accordo in sede di procedura amichevole entro due anni. L'arbitrato è un metodo alternativo di soluzione delle controversie che consiste nell'affidare l'incarico di risolverle ad uno o più soggetti terzi la cui decisione risulterà vincolante. Per quanto riguarda l'Italia, essa ha stabilito che i contribuenti possano avvalersi di questa procedura solo se anche l'altro Stato interessato abbia deciso di applicare la procedura stessa. Inoltre, il nostro Paese ha esercitato la riserva secondo cui:

- a) Una questione non è sottoposta ad arbitrato se di simile questione è già stata data soluzione in sede giudiziaria o da un tribunale amministrativo di uno dei due Stati;
- b) Se, in qualsiasi momento della procedura ma prima che il collegio arbitrale abbia comunicato la propria decisione, è stata fornita una decisione in merito alla

Art. 7 "Prevenzione dell'abuso dei trattati": *"Nonostante le disposizioni di un Accordo Fiscale coperto, un beneficio ai sensi di un Accordo fiscale coperto non è concesso in relazione ad un elemento di reddito o di patrimonio se è ragionevole concludere, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, che l'ottenimento di tale beneficio era uno degli scopi principali di qualsiasi intesa o transazione che ha portato direttamente o indirettamente a tale beneficio, a meno che non venga stabilito che la concessione di tale beneficio in dette circostanze sarebbe conforme all'oggetto e allo scopo delle pertinenti disposizioni dell'Accordo fiscale coperto.*

Una Parte può anche scegliere di applicare le disposizioni [...] di seguito indicate come "Disposizione Semplificata sulla Limitazione dei Benefici" ai suoi Accordi fiscali coperti, [...]. La Disposizione Semplificata sulla Limitazione dei Benefici si applica ad un Accordo fiscale coperto soltanto nel caso in cui tutte le Giurisdizioni Contraenti abbiano optato per applicarla." Secondo la "Disposizione Semplificata sulla Limitazione dei Benefici", i benefici convenzionali sono applicati ai cosiddetti "soggetti qualificati"; in mancanza della qualifica, un contribuente può comunque vedersi riconoscere i benefici se dimostra che lo svolgimento della sua attività non ha come unico scopo l'ottenimento dei benefici stessi.

Art. 16 "Procedura amichevole": *"Quando una persona ritiene che le misure adottate da una o da entrambe le Giurisdizioni Contraenti comportano e comporteranno per tale persona un'imposizione non conforme alle disposizioni dell'Accordo fiscale coperto, detta persona può, indipendentemente dai ricordi previsti dalla legislazione nazionale di tali Giurisdizioni Contraenti, sottoporre il caso all'autorità competente di una delle due Giurisdizioni Contraenti. Il caso deve essere sottoposto entro tre anni dalla prima notifica della misura che comporta l'imposizione non conforme alle disposizioni dell'Accordo fiscale coperto."*

⁴⁹ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 59.

questione in sede giudiziaria o da un tribunale amministrativo di uno dei due Stati, il processo arbitrale si interrompe.

Sempre con riguardo all'Italia, una decisione arbitrale non è ritenuta vincolante se, nei tre mesi successivi alla comunicazione di tale decisione, le autorità competenti dei due Stati coinvolti giungono ad una soluzione alternativa.⁵⁰

Modello OCSE 2017

Nel 2017 il modello OCSE è stato oggetto di consistente modifica soprattutto per la volontà di recepire quanto contenuto nella Convenzione Multilaterale BEPS. Di seguito vengono sintetizzate alcune tra le principali novità:

- inserimento del preambolo in cui si precisa che lo scopo del trattato, ovvero eliminare la doppia imposizione, non deve essere utilizzato per evitare o ridurre indebitamente la tassazione;
- modifica dell'art. 1 con aggiunta della previsione sulle entità trasparenti⁵¹;
- introduzione del c 3 nell'art. 1 che prevede che le norme convenzionali non possano influenzare il diritto di uno Stato contraente a tassare i propri residenti, anche se ciò non può avvenire in violazione delle disposizioni contrarie espressamente richiamate e con l'obbligo di mettere in atto tutti i meccanismi previsti dal trattato per eliminare la doppia imposizione;
- modifica dell'art. 3 con l'aggiunta di una previsione riguardante i termini e le espressioni contenuti nel trattato che non siano oggetto di precisa definizione: si specifica che essi assumono il significato attribuito dalla legislazione fiscale dello Stato che si trova ad applicare le regole del trattato, a meno che il contesto di applicazione non richieda un'interpretazione diversa o che le autorità competenti non si accordino su un diverso significato in sede di procedura amichevole;
- nuova formulazione del c. 3 dell'art. 4 in tema di doppia residenza per i soggetti non persone fisiche: viene accantonato il criterio della sede di direzione effettiva per

⁵⁰ *Ivi*, p. 64.

⁵¹ *"Il reddito derivante da o attraverso un'entità o accordo che è trattato come interamente o parzialmente fiscalmente trasparente ai sensi della legge fiscale di uno Stato contraente, sono considerati reddito di un residente di uno Stato contraente, ma solo nella misura in cui il reddito è trattato, ai fini della tassazione da parte di tale Stato, come reddito di un residente di tale Stato". Traduzione da OECD, Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital, 21 novembre 2017.*

privilegiare l'ipotesi di un accordo tra gli Stati coinvolti. In mancanza di accordo, come previsto dalla Convenzione Multilaterale BEPS, i soggetti non avranno diritto ai benefici fiscali previsti dalla Convenzione stessa, se non nella misura in cui ciò sia stato convenuto dalle autorità competenti dei due Stati contraenti;

- recepimento, all'art. 5, dei contenuti della Convenzione Multilaterale BEPS relativi alla nozione di stabile organizzazione: vengono, in particolare, forniti esempi negativi di "stabile organizzazione" in caso di attività di carattere preparatorio o ausiliario, precisando tuttavia che tale eccezione non si applica ad una sede fissa utilizzata da un'impresa "strettamente correlata" se:

- a) Esse esercitano la propria attività nello stesso luogo o in un luogo il quale costituisca stabile organizzazione;
- b) L'attività risultante non sia di carattere preparatorio o ausiliario.

La disposizione ha l'evidente obiettivo di evitare che le imprese frammentino le proprie attività svolte per sfuggire alla nozione di stabile organizzazione all'interno dello Stato;

- modifiche relative alla nozione di "stabile organizzazione personale", della quale si è in presenza qualora un soggetto agisca nel territorio di uno Stato per conto di un'impresa non residente e operi per la conclusione di contratti senza rilevanti modifiche da parte dell'impresa stessa. I contratti devono essere:

- a) Conclusi in nome dell'impresa;
- b) Relativi al trasferimento di proprietà o alla concessione di diritti di utilizzo di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare;
- c) Relativi a fornitura di servizi da parte dell'impresa.⁵²

Con questa disposizione si intende evitare che le multinazionali, a fini elusivi, sostituiscano i distributori con soggetti privi di potere di concludere contratti ma fondamentali per la rete di vendita. In ogni caso, non siamo in presenza di "stabile organizzazione personale" né quando il soggetto svolge attività preparatorie o ausiliarie né quando egli agisce come agente indipendente⁵³.

⁵² Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 68 e ss.

⁵³ Con esclusione dei casi in cui, seppur indipendente, un soggetto agisca esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato.

La partecipazione di uno Stato all'Unione Europea comporta l'adesione ai principi e agli obblighi derivanti sia dai trattati sia dai regolamenti, dalle direttive, dalle decisioni, dalle raccomandazioni e dai pareri degli organi istituzionali quali Parlamento, Consiglio e Commissione. Dal 2009 è in vigore la versione consolidata del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE, detto anche Trattato di Roma) e del Trattato sull'Unione Europea⁵⁴ (TUE o Trattato di Maastricht). Relativamente al TUE, è importante evidenziare che l'art. 6 ha:

1. Riconosciuto lo stesso valore giuridico dei trattati alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (detta anche Carta di Nizza), la quale si pone l'obiettivo di tutelare e promuovere *“i diritti e le libertà delle persone di fronte ai cambiamenti nella società, al progresso sociale e agli sviluppi scientifici e tecnologici”*;⁵⁵
2. Previsto che l'Unione Europea aderisca alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (o CEDU);
3. Riconosciuto i diritti fondamentali contenuti nella CEDU e nelle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri come principi generali del diritto dell'Unione Europea.

Mentre la CEDU opera nell'ordinamento giuridico italiano in quanto è stata ratificata e resa esecutiva nel 1995, la Carta dei diritti fondamentali dell'UE assume rilevanza giuridica in quanto recepita nell'ambito del diritto europeo, acquisendo il medesimo valore dei trattati comunitari. Tuttavia, le disposizioni della Carta non estendono le competenze dell'Unione Europea definite nei trattati, per cui, ai fini dell'applicabilità della Carta, è necessario che la fattispecie in esame sia disciplinata dal diritto europeo.⁵⁶

Fonti del diritto europeo e interazione con le norme interne

⁵⁴ La versione del 2009 del TUE sconta le modifiche apportate dal Trattato di Lisbona, il quale conferisce all'Unione europea una personalità giuridica unitaria, la quale le consente di porsi come ente unitario nelle relazioni internazionali. Cfr. Liberatore A., *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022, p. 599.

⁵⁵ Eur-lex.europa.eu, <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/charter-of-fundamental-rights-of-the-european-union.html>, 14 gennaio 2022.

⁵⁶ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 72 e ss.

Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea all'art. 288 statuisce che *“per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri.”*⁵⁷ Lo stesso articolo fornisce anche una breve descrizione delle caratteristiche di ciascun atto:

- *“Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri”*. Per *“diretta applicabilità”* si intende che le norme esplicano i loro effetti uniformemente in tutti gli Stati membri sin dal momento della loro entrata in vigore; i regolamenti, infatti, non necessitano di leggi nazionali che introducano le norme europee nell'ordinamento, ma è, in linea di principio, preclusa agli Stati l'emanazione di norme interne che riproducano il regolamento⁵⁸;
- *“La direttiva vincola lo Stato membro a cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi”*. Si evince che essa produce effetti obbligatori, ma non ha portata generale in quanto si rivolge solo agli Stati membri. Una direttiva necessita di recepimento da parte di ciascuno Stato ma, per evitare che quest'ultimo possa trarre beneficio da un recepimento tardivo, esistono alcune direttive, chiamate *self executing*, le quali contengono disposizioni chiare, incondizionate e precise che trovano diretta applicazione negli ordinamenti statali a prescindere dal recepimento;⁵⁹
- Le decisioni sono atti dell'UE di portata individuale, ossia riguardano casi specifici e perciò hanno effetto diretto e vincolano solo i destinatari indicati nelle decisioni stesse;
- Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti, ma i giudici nazionali devono tenere conto delle raccomandazioni per interpretare le norme nazionali o altri atti

⁵⁷ Eur-lex.europa.eu, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0017.02/DOC_2&format=PDF, data consultazione: 28 febbraio 2024.

⁵⁸ Al fine di evitarne distorsioni.

⁵⁹ Tesauro F, *Istituzioni di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia 2020, p. 30 e ss. Per essere incondizionata, una direttiva deve essere portatrice di un obbligo non accompagnato da condizione o subordinato ad un qualche atto delle istituzioni UE o degli Stati membri; la precisione, invece, si ha quando l'obbligo contenuto nelle norme è enunciato in termini non equivoci.

dell'UE; inoltre, l'attuazione di una raccomandazione garantisce legittimità a comportamenti conformi a quanto contenuto nella raccomandazione stessa.

Per quanto riguarda l'interazione tra gli atti dell'Unione Europea e le norme interne di ciascuno degli Stati membri, la Corte di Giustizia si è espressa nella Sentenza 13 marzo 1997, C-358/95, *Morellato*: *“Il giudice nazionale ha l'obbligo di garantire la piena efficacia dell'art. 30 del Trattato (CE), disapplicando di propria iniziativa la legislazione interna contrastante con tale disposizione.”*⁶⁰ Si può quindi concludere che le norme dell'UE direttamente applicabili prevalgono sulle norme interne, sia precedenti sia successive, e anche se di rango costituzionale. La prevalenza opera attraverso la disapplicazione delle norme interne contrastanti e la contestuale applicazione di quelle dell'Unione Europea; si precisa che tutti gli organi dell'Amministrazione sono tenuti ad osservare la prevalenza e non solo i giudici nazionali. Le interpretazioni della Corte di Giustizia, secondo quanto riportato all'art. 267 del TFUE, hanno l'effetto di vincolare il giudice nazionale che rimette la causa alla Corte stessa. È importante citare, a completamento del tema, l'art. 11 della Costituzione, secondo il quale *“L'Italia [...] consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo”*. La Corte Costituzionale, grazie al suddetto articolo e in linea con la giurisprudenza comunitaria, ha riconosciuto che le norme europee immediatamente applicabili o auto-esecutive prevalgono sulle norme interne, le quali devono essere direttamente disapplicate in caso di conflitto. Tuttavia, nella Sentenza 31 marzo 1994, n. 117, la Corte Costituzionale sancisce la cosiddetta teoria dei contro-limiti, la quale postula che la Corte stessa possa mettere in discussione le norme di diritto europeo qualora contrastino con i principi supremi e i diritti fondamentali dell'ordinamento costituzionale nel loro contenuto essenziale⁶¹.

Scendendo nello specifico del diritto tributario, nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea si trovano soprattutto, all'art. 27, riferimenti attinenti all'ottenimento di un mercato unico privo di frontiere nel quale vi sia libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali. Gli articoli successivi, infatti, si occupano di vietare i

⁶⁰ Corte Europea, sez. I, Sentenza 13 marzo 1997, C-358/95, *Morellato*.

⁶¹ Treccani.it, *Controlimiti*, https://www.treccani.it/enciclopedia/controlimiti_%28altro%29/.

dazi doganali all'importazione e all'esportazione nonché le tasse di analoga natura e di istituire un'unione doganale con una tariffa doganale comune.⁶²

L'armonizzazione si persegue solitamente attraverso una direttiva che gli Stati recepiscono entro un certo termine, anche se il testo dell'articolo lascia aperta la possibilità di utilizzare strumenti diversi. Attualmente esistono, quindi, tributi normati a livello di Unione Europea con regolamenti, tributi armonizzati con direttiva e tributi non armonizzati o parzialmente armonizzati; ciò fa sorgere un problema non irrilevante, in quanto per i tributi armonizzati il diritto UE rileva direttamente, mentre per quelli non armonizzati la disciplina viene stabilita dal legislatore nazionale ma non può contrastare le libertà fondamentali e i principi unionali.

Per quanto riguarda le imposte dirette, invece, si fa riferimento all'art. 115 del TFUE che stabilisce che “[...] il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”. Di recente c'è stato un maggiore attivismo della Commissione con provvedimenti, ad esempio, sullo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie, sul regime fiscale applicabile ai dividendi tra società di Stati diversi, e altri. Merita menzione la Direttiva 10 ottobre 2017 n. 1852 “Sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea”: essa si occupa di dirimere le controversie dovute all'interpretazione e all'applicazione di accordi relativi all'eliminazione della doppia imposizione. La procedura prevista dalla Direttiva prende

⁶² Art. 110 TFUE: “Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.”

Art. 111 TFUE: “I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente.” La norma in esame vieta di concedere sussidi ai prodotti destinati all'esportazione attraverso rimborsi fiscali superiori alle imposte nazionali effettivamente pagate. Sono, tuttavia, previste deroghe che devono essere approvate dal Consiglio su proposta della Commissione.

Art. 113 TFUE: “Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza.”

avvio su istanza del contribuente, il quale si rivolge alle autorità competenti di ciascuno degli Stati membri coinvolti nella questione; tali autorità avvieranno la procedura amichevole ma, in caso di fallimento di quest'ultima, verrà costituita una commissione composta anche da personalità indipendenti chiamata ad esprimersi entro sei mesi dalla data di costituzione. Le parti sono libere di giungere ad una decisione diversa da quella prospettata dalla commissione, ma sono obbligate ad attenersi ad essa in caso di mancato accordo.

Disciplina degli aiuti di Stato

Per gli obiettivi del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, è necessario che il mercato europeo sia senza frontiere ma anche che le imprese che operano al suo interno possano competere in condizioni di leale concorrenza. A tal proposito, l'art. 107 TFUE dichiara *“Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza”*. In linea generale, gli aiuti di Stato sono interventi pubblici che consentono a determinate imprese o produzioni di ottenere un beneficio economico, anche sottoforma di riduzione di costi, che possa concretamente incidere sulla concorrenza, come ad esempio sgravi fiscali e previdenziali concessi alle imprese appartenenti ad un determinato settore. Gli aiuti considerati vietati sono quelli che possiedono le seguenti caratteristiche:

- Selettività;
- Vantaggiosità;
- Provenienza pubblica;
- Rilevanza sugli scambi tra Paesi.⁶³

In forza di quanto previsto all'art. 107 TFUE, nel 2016 la Commissione ha accusato l'Irlanda di aver accordato ad Apple vantaggi fiscali illegali che hanno consentito di versare meno imposte; in particolare è emerso che la multinazionale ha pagato l'imposta sui redditi delle società per un'aliquota pari solo a 1% nel 2003, diminuita

⁶³ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 85 e ss.

progressivamente fino a 0,005% nel 2014.⁶⁴ Gli accordi in esame conclusi tra le parti erano i cosiddetti *tax ruling*, una “*pratica che permette alle società di negoziare anticipatamente, con l’amministrazione fiscale di un determinato Paese, degli accordi al fine di fissare il regime impositivo, il calcolo della base imponibile e il conseguenziale prelievo erariale per installarsi in quel Paese*”⁶⁵. A seguito dell’accusa, Apple avrebbe dovuto versare all’Irlanda le imposte indebitamente risparmiate per un ammontare di 13 miliardi di euro, ma con la Sentenza 15 luglio 2020 il Tribunale dell’Unione Europea ha stabilito che la Commissione non avesse dimostrato che gli accordi fiscali tra l’Irlanda e la società configurassero un aiuto di Stato illegale.⁶⁶ Tuttavia, esistono degli aiuti di Stato definiti, ai sensi dell’art. 107 TFUE, “*compatibili con il mercato interno*” e sono:

- Aiuti di carattere sociale concessi a singoli consumatori purché accordati senza discriminazione sull’origine dei prodotti;
- Aiuti a seguito di danni da calamità naturali o altri eventi eccezionali;
- Aiuti all’economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania, volti a compensare gli svantaggi economici provocati dalla divisione della Germania.⁶⁷

Alcuni aiuti, invece, sono considerati compatibili solo se viene seguita una determinata procedura con il coinvolgimento della Commissione Europea:

- Aiuti a favore dello sviluppo economico di determinate regioni in cui il tenore di vita è particolarmente basso o vi siano gravi forme di sottoccupazione;
- Aiuti volti a promuovere la realizzazione di un progetto di comune interesse europeo o destinati ad uno Stato membro a seguito di un grave turbamento della sua economia;
- Aiuti per agevolare lo sviluppo di alcune attività o regioni economiche, purché essi non alterino le condizioni di concorrenza;
- Aiuti per promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, a patto che non alterino le condizioni di concorrenza;

⁶⁴ Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell’economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022, p. 431 e ss.

⁶⁵ Dipartimento per gli Affari Europei, 11 novembre 2022, consultabile al link <https://www.affarieuropei.gov.it/it/comunicazione/euoparole/tax-ruling/>.

⁶⁶ *IlSole 24 ore*, *Apple vince contro la UE, annullata la decisione sul rimborso da 13 miliardi all’Irlanda*, 15 luglio 2020.

⁶⁷ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 87.

- Altre categorie di aiuti stabilite dal Consiglio su proposta della Commissione.⁶⁸

L'art. 108 TFUE prevede che, prima di adottare un provvedimento a favore delle imprese, gli Stati ne diano comunicazione alla Commissione ("obbligo di notifica") e non sono comunque autorizzati ad eseguirlo prima che la Commissione si sia espressa in merito ("obbligo di *standstill*"). Nel caso in cui uno Stato conceda aiuti non prima notificati o comunque non compatibili, la Commissione ne dispone la revoca con conseguente obbligo di recupero degli aiuti stessi⁶⁹. A questo punto lo Stato è tenuto a fare quanto in suo potere per assicurare l'esecuzione del recupero e può sottrarsi solo in caso di impossibilità assoluta la quale *"non è soddisfatta quando lo Stato membro convenuto si limita a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che presenta l'esecuzione della decisione, senza avviare nessuna vera iniziativa presso le imprese interessate al fine di recuperare l'aiuto e senza proporre alla Commissione modalità alternative di esecuzione della decisione, che consentano di superare le difficoltà."*⁷⁰

2.4. LA COOPERAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE

Come già accennato, l'Amministrazione finanziaria non può esercitare direttamente i propri poteri nel territorio di uno Stato diverso dal proprio senza consenso, in quanto violerebbe la sovranità territoriale di detto Stato; il divieto, tuttavia, non vale solo per i funzionari pubblici ma anche per quei soggetti che operano di fatto per conto dello Stato o dietro istruzioni dello stesso. Questa impossibilità, con l'avanzare della globalizzazione, rende più complicata l'attività di contrasto all'evasione fiscale internazionale, e per questo nel tempo sono stati introdotti alcuni strumenti, contenuti nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e nelle direttive e regolamenti comunitari. Inoltre, sul tema è di recente entrata in vigore la Convenzione di Strasburgo (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) del 1988, ratificata anche dall'Italia con la L. 10 febbraio 2005, n. 19.

⁶⁸ *Ivi*, p. 88.

⁶⁹ Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia 2020, p. 93.

⁷⁰ Corte Europea, sez. I, Sentenza 22 dicembre 2010, C-304/09, *Commissione europea contro Repubblica italiana*.

Esistono diversi livelli possibili di cooperazione tra Stati: in un primo livello essa si limita allo scambio di informazioni, ovvero gli Stati si scambiano dati, notizie e documenti ai fini dell'applicazione delle norme tributarie e nell'ottica di contrasto all'evasione fiscale internazionale. Essendo piuttosto semplice e poco invasivo, è il più diffuso, e si distingue in scambio su richiesta, automatico o spontaneo: attraverso lo scambio su richiesta, un'Amministrazione finanziaria richiede informazioni su un contribuente specifico o determinati dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria dell'altro Stato; nello scambio automatico, invece, non vi è esplicita domanda ma gli Stati si sono precedentemente accordati per scambiarsi regolarmente alcune categorie di dati; nello scambio spontaneo, vi è assenza di accordo tra autorità competenti che si trasmettono spontaneamente informazioni che ritengano utili all'altra. È previsto, tuttavia, che l'obbligo di scambio di informazioni non possa tradursi in obbligo di:

1. Adottare provvedimenti contrari ad una o all'altra legislazione statale;
2. Fornire informazioni che, secondo anche solo una delle due legislazioni, non sarebbero ottenibili, in quanto si tratterebbe di un ampliamento indebito dei poteri di accertamento;
3. Fornire informazioni in violazione del segreto commerciale, industriale o professionale o la cui diffusione è contraria all'ordine pubblico.⁷¹

Gli aspetti pratici sono lasciati all'autonomia degli accordi tra gli Stati, i quali spesso convengono anche di prevedere la possibilità di eseguire verifiche presso contribuenti collegati tra loro ma con sede nei rispettivi Stati. Un livello di collaborazione più alto si ha quando ad uno Stato è concesso presenziare alle indagini condotte dalle autorità amministrative dell'altro Stato in territorio di quest'ultimo: tutto ciò deve essere espressamente previsto in un accordo tra le parti, fermo restando che solamente l'autorità territoriale può condurre le operazioni di verifica. Sono considerabili una forma di collaborazione anche gli accordi internazionali sulla notificazione degli atti tributari (contenuti, ad esempio, nella predetta Convenzione di Strasburgo). Come ultimo e più alto livello si può certamente pensare alla collaborazione in ambito di riscossione di tributi: essendo particolarmente invasiva, ha suscitato interesse solo grazie al recente sviluppo degli scambi commerciali e della mobilità di persone e capitali; i tratti comuni alle discipline sviluppate sul tema sono, innanzitutto, la sostanziale equiparazione, eccetto per i privilegi, tra i crediti dello Stato richiedente e dello Stato richiesto: ciò significa che quest'ultimo deve impiegare per il loro recupero i medesimi strumenti che utilizzerebbe

⁷¹ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 93.

se fossero crediti domestici. Esistono, tuttavia, casi in cui l'autorità dello Stato richiesto può rifiutarsi di dare seguito a quanto previsto nell'accordo, come nelle situazioni sopra descritte in riferimento alla Convenzione di Strasburgo e in quelle previste dalla Direttiva 16 marzo 2010, n. 24, *sull'assistenza in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure*.⁷²

Va rilevato, comunque, che dal 2003 nel modello di convenzione elaborato dall'OCSE è presente l'art. 27 rubricato "Assistenza nella riscossione delle imposte", ad evidenziare come il tema sia stato seriamente preso in considerazione.

Cooperazione in ambito UE

La fonte UE di riferimento sul tema è la Direttiva 15 febbraio 2011, n. 16; verranno di seguito evidenziate le peculiarità rispetto alla disciplina precedentemente descritta.

Per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta, è previsto che esse siano comunicate al più presto e comunque entro sei mesi dalla data della richiesta; diversamente, per lo scambio spontaneo, il limite temporale è di un mese dal momento in cui i dati diventano disponibili per l'Amministrazione interrogata. In quest'ultimo caso, inoltre, va precisato che la Direttiva limita il raggio d'azione di questo scambio alla situazione in cui l'Amministrazione richiedente abbia fondati sospetti che sia in atto una perdita di gettito nell'altro Stato. Per entrambe le forme di collaborazione è previsto che siano oggetto di scambio solo le informazioni "prevedibilmente pertinenti" per lo Stato richiedente, intendendosi che debba esserci un presupposto di legittimità di tale richiesta; questo perché, secondo la Corte di Giustizia UE, gli Stati non possono procedere a richieste di informazioni generiche come nel caso di quelle che vengono chiamate "*fishing expeditions*"⁷³. Lo scambio automatico riguarda diversi ambiti, due dei quali sono rilevanti ai fini dei temi trattati: il primo è relativo alle informazioni sui rapporti bancari e, più in generale, finanziari, tra un'istituzione finanziaria di uno Stato membro e un soggetto

⁷² Art. 18, c. 1, Direttiva 16 marzo 2010, n. 24: "*L'autorità adita non è tenuta ad accordare l'assistenza [...] se il recupero del credito è di natura tale da provocare, a causa della situazione del debitore, gravi difficoltà di ordine economico o sociale nello Stato membro adito, purché le disposizioni legislative e regolamentari e le prassi amministrative vigenti in detto Stato membro consentano tale eccezione per i crediti nazionali.*" Il testo integrale è consultabile al link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0024>.

⁷³ Nel par. 5 del Commentario, esse sono definite come richieste di informazioni in riferimento alle quali è poco probabile che vi sia connessione con un reale accertamento in corso.

situato nell'altro. L'istituzione finanziaria in questione ha l'obbligo di condurre una verifica sulla provenienza dei fondi, nell'ottica di contrasto all'evasione fiscale; in Italia, sono state disciplinate la modalità di rilevazione e trasmissione delle informazioni da parte delle istituzioni finanziarie a favore dell'Agenzia delle Entrate, la quale in seguito si occuperà di inoltrarle alle autorità degli altri Stati. Un altro ambito relativo allo scambio automatico è quello che riguarda i *ruling* preventivi transfrontalieri e gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. È stato rilevato, infatti, che i *ruling* hanno portato ad avere importi irrisori tassabili nei Paesi in cui il *ruling* è stato emesso, e consistenti negli altri Paesi coinvolti.

In ambito IVA, merita menzione il Regolamento 7 ottobre 2010, n. 904, il quale prevede lo scambio di informazioni dettagliate su operazioni rilevanti a fini IVA; i casi di limitazione allo scambio di informazione sono analoghi a quelli già citati in precedenza.

In materia di riscossione, invece, è stata emanata la Direttiva 16 marzo 2010, n. 24, nella quale si prevede che il credito oggetto di domanda di recupero da parte di uno Stato deve essere trattato allo stesso modo di un credito dello Stato richiesto, anche se quest'ultimo non è tenuto a riconoscerne gli eventuali privilegi. Lo Stato richiedente può, inoltre, chiedere all'altro di adottare provvedimenti cautelari analoghi a quelli del proprio Stato, al fine di garantire la buona riuscita del recupero.

Accordi stipulati dall'Italia

Il 10 gennaio 2014 è stato sottoscritto un accordo bilaterale tra Italia e Stati Uniti in base al quale le Istituzioni finanziarie americane devono identificare i titolari di rapporti finanziari presso di esse così da poter individuare, tra di essi, gli investitori italiani; tali Istituzioni devono poi comunicare le informazioni all'Autorità locale, la quale si occuperà poi di trasmetterle alle Autorità italiane. Si tratta di una forma di scambio automatico che, chiaramente, funziona anche al contrario⁷⁴ e che è stata sollecitata dal Congresso degli Stati Uniti con il *Foreign Account Tax Compliance Act*.

Gli accordi con Svizzera, Principato di Monaco e Liechtenstein del 2015 prevedono, invece, uno scambio su richiesta e la collaborazione da parte dei predetti Stati nella lotta all'evasione delle imposte italiane. Un'altra novità risiede nel fatto che gli intermediari esteri devono far compilare ai correntisti italiani una dichiarazione in cui essi attestino di aver aderito alla *Voluntary Disclosure* o che le attività depositate sono in linea con la

⁷⁴ Quindi con obbligo comunicativo in capo alle Istituzioni finanziarie italiane.

normativa italiana, pena la difficoltà di disporre delle stesse⁷⁵. La *Voluntary Disclosure* è una procedura che consente ai soggetti, detenenti illecitamente patrimoni all'estero, di regolarizzare spontaneamente la loro posizione denunciando all'Amministrazione finanziaria la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale. I contribuenti che hanno deciso di usufruire dello strumento hanno dovuto versare, spontaneamente, le somme dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi entro il 2017⁷⁶.

L'Italia ha concluso con il Lussemburgo un accordo ratificato con la L. 3 ottobre 2014, n. 150, in cui si prevede che quest'ultimo non possa più rifiutarsi di fornire informazioni finanziarie opponendo il fatto che esse siano detenute da una banca o da un Istituto finanziario.

Nel settembre 2017⁷⁷, Italia e numerosi altri Stati, tra cui molti da sempre considerati paradisi fiscali, hanno aderito all'Accordo multilaterale sullo scambio automatico di informazioni basato sul modello comune di collaborazione dell'OCSE (o Accordo CRS, acronimo per *Common Reporting Standard*); ciò significa che, nonostante le inevitabili complessità tecniche, anche i cosiddetti paradisi fiscali inizieranno a scambiare informazioni detenute da banche e altri Istituti finanziari.

2.5. IL PROBLEMA DELL'ELUSIONE E DELL'EVASIONE FISCALE INTERNAZIONALE

L'evasione fiscale è un comportamento in violazione della legge nel campo delle imposte, delle tasse e dei contributi. Vi rientrano tutti quei metodi illegali atti a ridurre o eliminare il prelievo fiscale e contributivo e si verifica quando il contribuente si sottrae, in tutto o in parte, all'obbligo tributario mediante l'occultamento di imponibili e/o di imposta.⁷⁸ I dati più aggiornati sui numeri dell'evasione fiscale in Italia sono riferiti all'anno 2020: a

⁷⁵ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 110.

⁷⁶ Agenziaentrate.gov.it,

[https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Istanze/Collaborazione+volontaria+\(voluntary+disclosure\)/Collaborazione+volontaria+info/en/](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Istanze/Collaborazione+volontaria+(voluntary+disclosure)/Collaborazione+volontaria+info/en/).

⁷⁷ La lista completa dei Paesi firmatari è reperibile al link <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf>; al 7 marzo 2024 sono 112 gli Stati aderenti, anche se Ucraina e Georgia prevedono la sottoscrizione a settembre 2024, il Ruanda e l'Armenia a settembre 2025, il Cameroon a settembre 2026.

⁷⁸ Treccani.it, *Evasione fiscale*, https://www.treccani.it/enciclopedia/evasione-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/.

settembre 2023, infatti, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato la "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale contributiva", redatta da numerosi esperti, specializzati in materie diverse. La conclusione tratta da essi è che, nonostante l'evasione sia in calo di anno in anno, questa pesi in Italia per 86,9 miliardi di euro, di cui 76 miliardi di mancate entrate tributarie.

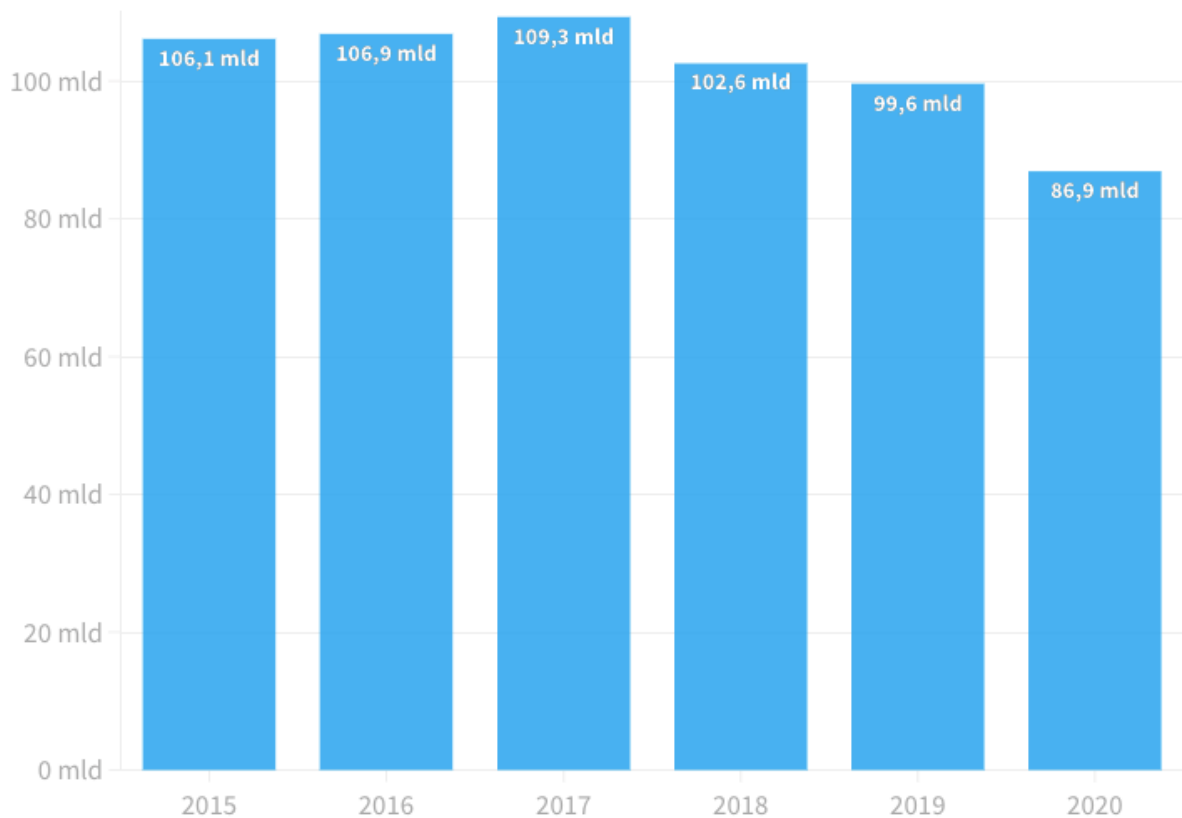


Figura 1. Evasione fiscale in Italia 2015-2020

Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2023*, 25 settembre 2023

Focalizzandoci solo sugli aspetti tributari, nel 2020 l'imposta che risulta più evasa è l'IRPEF, quantificata in un deficit di 28,2 miliardi di euro, seguita dall'IVA per 22,9. Il Rapporto presta attenzione alle nuove opportunità di evasione ed elusione fiscale internazionale che la globalizzazione può offrire: negli ultimi anni, infatti, molti Paesi hanno introdotto regimi fiscali privilegiati per alcune categorie di soggetti. È evidente che queste strategie, nonostante portino dei vantaggi al gettito dello Stato che le istituisce nel breve periodo, nel lungo portano ad erodere le entrate tributarie globali perché si tratta pur sempre di un regime agevolativo; in aggiunta, gli sgravi riguardano solitamente le persone più possidenti, finendo così per ridurre anche la progressività del sistema tributario nel suo complesso, aumentando la disuguaglianza. Per evitare il proliferare di

regimi agevolativi, sono nate diverse iniziative, tra cui lo scambio internazionale di informazioni e la *global minimum tax*, della quale si tratterà approfonditamente più avanti. Lo scambio di informazioni sembra aver portato risultati rilevanti, come evidenziato dalla Figura 2.

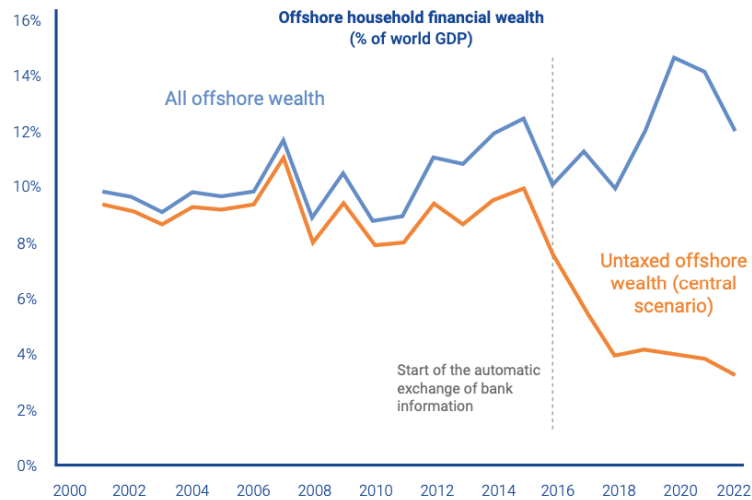


Figura 2. Effetti dello scambio automatico di informazioni bancarie

Fonte: EU Tax Observatory, *Global Tax Evasion Report 2024*

Diversamente, la *global minimum tax* si presta a varie modalità di raggio:

1. La possibilità di escludere parte degli asset e degli stipendi dall'imponibile nel Paese in cui avviene la produzione;
2. Poiché gli USA non hanno aderito all'accordo del 2021, i profitti domestici delle multinazionali statunitensi sono esenti;
3. I crediti d'imposta rimborsabili godono di un trattamento preferenziale.

Secondo il Rapporto, c'è grande margine di miglioramento in ambito di evasione, a patto che ciascuno Stato faccia la sua parte; attualmente, gli sforzi sono ancora al minimo, perché è emerso che le possibili vie per "evadere" la *global minimum tax* non sono state un incidente di percorso, ma una *conditio sine qua non* imposta da alcuni Paesi durante le trattazioni.

La definizione di elusione fiscale è oggi contenuta all'art. 10-bis di quello che viene chiamato Statuto del Contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), il cui ultimo aggiornamento si deve al D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219: sostanzialmente, si considerano abuso di diritto quelle operazioni prive di sostanza economica le quali, nonostante formalmente

siano conformi alla legge, permettano di conseguire dei vantaggi fiscali che la norma non prevedeva di concedere.⁷⁹

Nella circolare 67/E del 13 dicembre 2007, è la stessa Agenzia delle Entrate ad eseguire una sostanziale sovrapposizione tra il concetto di abuso del diritto e di elusione fiscale: si può, in sintesi, affermare che eludere significa alterare la finalità sostanziale di una regola; il comportamento elusivo, infatti, realizza risultati giuridicamente analoghi a quelli assoggettati alla norma ma utilizzando negozi giuridici differenti, in modo tale da ricadere nell'ambito di applicazione di norme che prevedono un trattamento fiscale privilegiato. Un'operazione elusiva si caratterizza per tre aspetti:

1. Elemento soggettivo, ovvero l'intenzione di ottenere un vantaggio fiscale sottoforma di risparmio d'imposta. È importante precisare, tuttavia, che rileva anche l'assenza di un reale interesse economico alla realizzazione di una determinata operazione, per cui la volontà principale è proprio quella del risparmio;
2. Elemento oggettivo: il procedimento utilizzato per svolgere una determinata operazione presenta caratteri di anormalità, ovvero si discosta "dalla prassi comunemente seguita nelle medesime circostanze dall'uomo d'affari medio"⁸⁰ e di surrogabilità con quello contenuto nella norma più favorevole;

⁷⁹ Art. 10-bis, L. 27 luglio 2000, n. 212: "1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni. 2. Ai fini del comma 1 si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. 3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dall'attività professionale del contribuente. 4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale."

⁸⁰ Morello U., *Frode alla legge*, Giuffrè Milano 1969, p. 305.

3. Risultato raggiunto: il procedimento permette di ottenere un indebito vantaggio fiscale, non previsto, neppure implicitamente, dal Legislatore.⁸¹

È necessario evidenziare, come espressamente previsto dal c. 4 dell'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente, che rimane ferma la possibilità per un soggetto di scegliere, fra diverse alternative, il comportamento che risulta meno oneroso, per cui sarebbe improprio accostare il perseguimento del risparmio d'imposta all'elusione fiscale.

Si passa, ora, alla trattazione delle più importanti fattispecie di evasione ed elusione fiscale.

Esterovestizione societaria

Una società estera viene, solitamente, costituita per svolgere attività imprenditoriale *on-shore*, ovvero principalmente nel Paese in cui è radicata; diversamente, le società cosiddette *off-shore* non presentano alcun collegamento territoriale con lo Stato a cui appartengono. Esse, infatti:

- Perseguono l'oggetto sociale al di fuori del territorio;
- Non dispongono di un complesso di beni organizzato per un fine economico, finendo per avere nel territorio, di fatto, solo la sede legale;
- Investono al di fuori del Paese di costituzione.

Per i motivi sopra elencati, le società *off-shore*, spesso collocate in Paesi notoriamente a fiscalità privilegiata, sono solitamente considerate dagli ordinamenti giuridici dei semplici "schermi", istituiti con il solo scopo di localizzare i redditi nei "paradisi fiscali".⁸²

Con il termine esteroinvestizione si intende il tentativo, da parte di soggetti di imposta italiani, di sottrarre all'imposizione dello Stato parte dei redditi imponibili e delle attività d'impresa che potrebbero produrli, attraverso la fittizia collocazione in un altro ordinamento di una società che è, di fatto, radicata in Italia. Con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, il Legislatore italiano ha preso in considerazione il problema inserendo, attraverso l'integrazione dell'art. 73 del TUIR, una presunzione di residenza.⁸³

⁸¹ Valente P., *Elusione fiscale internazionale*, Wolters Kluwer Italia 2014, p. 26.

⁸² Ivi, p. 790 e ss.

⁸³ Art. 73, c. 3, TUIR: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale." c. 5-bis: "Salvo prova contraria, si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi

La norma, di fatto, inverte l'onere della prova che non si trova più in capo all'Amministrazione finanziaria bensì al contribuente, il quale dovrà fornire eventuale prova che la sede di direzione effettiva non si trova in Italia ma all'estero; dal momento in cui scatta la presunzione di residenza, il soggetto estero si considera a tutti gli effetti residente nello Stato italiano ed è quindi sottoposto a tutti gli obblighi previsti, appunto, per i soggetti residenti.

Trust

Il *trust* è un istituto nato dai Paesi di *Common Law* e fa il suo ingresso nel nostro ordinamento fiscale con la L. 27 dicembre 2006, n. 296. Attraverso questo meccanismo, un soggetto disponente (o *settlor*) trasferisce la proprietà di alcuni suoi beni ad un *trustee* che si impegna a gestirli nell'interesse di un beneficiario. Il patrimonio facente parte del *trust* è separato tanto da quello del disponente quanto da quello del *trustee*, per cui non può essere aggredito dai creditori di alcuno dei due soggetti in questione. A fini tributari, ciò che rileva è che il rapporto tra le parti configuri realmente un *trust*, assoggettabile alle relative norme impositive, ma, dato che la legislazione italiana non fornisce delucidazioni su questo aspetto, le caratteristiche di un reale *trust* sono da ricercarsi nella Convenzione dell'Aja (*Convenzione relativa alla legge sui trusts ed al loro riconoscimento*, 1 luglio 1985).⁸⁴

dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 (società di capitali ed enti commerciali residenti), se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, [...] da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato. Le modifiche al c. 3 si sostanziano nella sostituzione del concetto di "sede dell'amministrazione" e di "oggetto principale" con "sede di direzione effettiva" e "gestione ordinaria in via principale", e nella definizione, seppur di massima, del significato di tali ultimi due concetti; in tal modo, si realizza un allineamento rispetto ai criteri OCSE.

⁸⁴ Art. 2, *Convenzione relativa alla legge sui trusts ed al loro riconoscimento*, Aja, 1 luglio 1985: "Ai fini della presente Convenzione, per *trust* s'intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il costituente-con atto tra vivi o mortis causa-qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine specifico.

Il trust presenta le seguenti caratteristiche: a) i beni del trust costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del trustee; b) i beni del trust sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee; c) il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del trust e le norme particolari impostegli dalla legge.

Ai fini della tassazione, sono stati individuati due principali tipi di *trust*, trasparenti e opachi: nei *trust* trasparenti sono chiaramente individuati i beneficiari dei redditi, in quelli opachi i beneficiari non sono individuati e quindi i redditi vengono attribuiti allo stesso *trust*. In questo quadro, è importante precisare che il *trustee*, pur avendo la disponibilità dei beni oggetto dell'accordo, non fa propri i redditi da esso derivanti, in quanto questi sono finalizzati al raggiungimento dello scopo per cui il *trust* è stato costituito.⁸⁵

L'istituto del *trust* entra a far parte della trattazione sull'evasione ed elusione in quanto si presta facilmente ad essere usato per scopi illeciti o, appunto, elusivi. Seppur non introdotto per i fini appena citati, esso finisce per avere privacy e autonomia più elevate rispetto ad istituti analoghi; a ciò si aggiunge il fatto che il contratto ha natura privatistica, e perciò non esistono obblighi di registrazione o registri dedicati. Uno degli usi illeciti più frequenti è la costituzione al fine di occultare beni o attività all'Amministrazione finanziaria, all'ex coniuge o ai creditori, ovvero per occultare l'identità del beneficiario. Altro caso è quello in cui lo scopo è la truffa o l'evasione: il disponente potrebbe simulare il trasferimento dei propri beni attraverso il *trust* e sbrigare tutte le formalità previste per la sua validità, se non fosse che sostanzialmente il *settlor* continuerà a mantenere il controllo dei beni in oggetto attraverso, ad esempio, alcune *letters of wishes*⁸⁶. Come ultimo esempio si riporta il caso dei *trust offshore*, in cui, dopo aver trasferito le attività all'estero, chi ha interesse ad aggredirle avrà non poca difficoltà nella loro localizzazione e nell'identificazione dell'effettivo beneficiario.

L'istituto in esame, inoltre, ben si presta all'occultamento di proventi cosiddetti "in nero" che il soggetto vuole sottrarre a tassazione: a tal fine, spesso, viene creato un *trust* simulato, le cui macro-caratteristiche sono:

1. Il beneficiario coincide con il disponente;
2. Il disponente ha il diritto di revocare il *trust* in qualsiasi momento, a sua discrezione;
3. Il *trustee* svolge solamente un ruolo passivo in quanto privo di facoltà decisionali;
4. Il *settlor* continua ad esercitare la gestione dei beni oggetto del *trust*.

Il fatto che il costituente conservi alcune prerogative o che il trustee stesso possieda alcuni diritti in qualità di beneficiario non è necessariamente incompatibile con l'esistenza di un trust."

⁸⁵ Valente P., *Elusione fiscale internazionale*, Wolters Kluwer Italia 2014, p. 1131 e ss.

⁸⁶ Le *letters of wishes* (chiamate anche lettere di intenti) consistono in indicazioni che il disponente, i beneficiari o qualsiasi altro soggetto interessato forniscono al *trustee*, e di cui egli deve debitamente tenere conto nello svolgere il proprio incarico; tali soggetti, mediante questi documenti, esprimono le proprie esigenze o predilezioni.

Nel caso dei *trust* simulati, si può arrivare fino all'individuazione dell'ipotesi di interposizione fittizia, disciplinata nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, le cui conseguenze sotto il profilo sanzionatorio dipendono dalla finalità con cui l'interposizione è stata posta in atto.

Transfer pricing e cost sharing agreements

Con il termine *transfer pricing* si intende “l'insieme di regole, tecniche e procedure che le imprese multinazionali attuano ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento in transazioni aventi ad oggetto beni e/o servizi tra le diverse società del gruppo residenti in Paesi diversi”⁸⁷. All'art. 110, c. 7 del TUIR vengono prese in considerazione le operazioni infragruppo concluse tra un'impresa italiana e una società non residente che controlli l'impresa italiana, sia da essa controllata o sia controllata dallo stesso soggetto che controlla la prima. È opportuno premettere che la disciplina in esame non si applica solo al caso in cui la società estera sia situata in un paradiso fiscale, bensì a tutte le situazioni in cui si è in presenza di operazioni infragruppo di questo tipo⁸⁸. La finalità della norma è di evitare il trasferimento di redditi verso l'estero, sottraendoli all'imposizione italiana, mediante operazioni infragruppo con corrispettivi artificialmente falsati. A titolo esemplificativo, nel caso in cui un'impresa italiana volesse diminuire i propri utili al fine di ridurre la tassazione o di appianare perdite di una sua controllata estera, potrebbe farlo in due modi:

1. Attraverso operazioni di vendita ad un prezzo particolarmente basso;
2. Acquistando, dalla controllata, beni o servizi ad un prezzo più alto di quello che sarebbe stato applicato a terzi acquirenti.

L'ordinamento italiano, per scongiurare il problema della riduzione della base imponibile, ha stabilito che, nonostante le parti possano pattuire liberamente i prezzi tra loro

⁸⁷ Valente P., *Elusione fiscale internazionale*, Wolters Kluwer Italia 2014, p. 1193.

⁸⁸ Art. 110, c. 7 TUIR: “I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali “procedure amichevoli” previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi[...].”

praticati, al momento della dichiarazione fiscale l'impresa italiana debba sostituire il prezzo concordato con il cosiddetto "prezzo di libera concorrenza"⁸⁹. Diversamente, nel caso in cui l'operazione posta in essere tra le parti, applicando il prezzo di libera concorrenza, consenta all'impresa italiana di diminuire la base imponibile, il riconoscimento di tale prezzo al posto di quello concordato non è automatico, ma dipende dall'esistenza di accordi tra il nostro Paese e lo Stato della controparte che ha rilevato la variazione di segno contrario.

Il prezzo di libera concorrenza viene definito, con riferimento al cosiddetto *arm's length principle*⁹⁰, a cui si rifà anche il Modello di convenzione dell'OCSE, come "prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti per operazioni identiche o similari a condizioni similari o identiche nel libero mercato"⁹¹.

Per quanto riguarda i *cost sharing agreements*, o CSA, essi sono uno strumento attraverso il quale i gruppi multinazionali ripartiscono i costi sostenuti a livello centrale per l'erogazione di servizi a favore dei diversi soggetti appartenenti al gruppo stesso. Questi accordi, evidentemente, sollevano gli stessi problemi spiegati in precedenza, poiché sono suscettibili di essere utilizzati per spostare ricchezza da un Paese ad un altro riducendo la tassazione complessiva. Non essendoci una disciplina puntuale sui *cost sharing agreements*, l'Amministrazione finanziaria ha emanato una Circolare, la n. 32 del 22 settembre 1980, nella quale sostiene che la partecipazione delle società all'accordo è, solitamente, stabilita guardando al rapporto tra il fatturato di quella società e il fatturato totale del gruppo; in forza di ciò, spetta alla stessa Amministrazione verificare che la ripartizione dei costi effettuata sia congrua. Diversamente, l'OCSE osserva che la quota di partecipazione ai costi dovrebbe essere proporzionale ai vantaggi ottenuti dall'accordo.

⁸⁹ Come evidenziato da Cimino F. A. in *L'internet delle cose, la creazione del valore ed il transfer pricing: criticità e prospettive dei metodi utilizzati per l'applicazione del principio di libera concorrenza*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020, p. 1378, se la transazione infragruppo riguarda beni o servizi identificabili, è possibile ricondursi a prezzi riscontrabili sul mercato; diversamente i dati e le informazioni non hanno un prezzo di mercato, per i cui i metodi tradizionali di identificazione del "prezzo di libera concorrenza" non sono applicabili.

⁹⁰ In forza di questo principio, il profitto delle singole articolazioni è determinato come quello che esse, avendo riguardo delle loro funzioni, avrebbero conseguito in condizioni di libero mercato. Anche le Convenzioni contro le doppie imposizioni fanno uso di questo criterio per determinare il reddito derivante da operazioni tra diverse unità di un'impresa collocate nei diversi Stati contraenti. Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 13.

⁹¹ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 167.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione, comunque, è orientata a considerare deducibili i costi oggetto dell'accordo, a patto di riuscire a dimostrare la coerenza e l'utilità del costo stesso.

I paradisi fiscali

I paradisi fiscali sono, nella loro più semplice accezione, dei Paesi a fiscalità privilegiata sfruttati a fini elusivi o evasivi. Inizialmente, prima del 2016, era in vigore il sistema della *black list*, consistente in un elenco di Paesi, considerati paradisi fiscali, stilato con Decreto Ministeriale. In tale elenco trovavano spazio gli Stati caratterizzati da:

- a) Tassazione sensibilmente inferiore a quella italiana;
- b) Assenza di un adeguato scambio di informazioni con l'Italia;
- c) Elementi equivalenti ai precedenti.

Con la Legge finanziaria del 2008, si è passati ad un sistema che individuava i paradisi fiscali in negativo, sottolineando le caratteristiche degli Stati che potevano rientrare nella *white list*; il D. Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, invece, ha ripreso il sistema delle *black list* istituendone addirittura tre. Si arriva così al D. Lgs. n. 142 del 29 novembre 2018, chiamato Decreto ATAD in quanto è il recepimento della *Anti Tax Avoidance Directive* (Direttiva 2016/1164/UE). Il Decreto introduce nel TUIR l'art. 47-bis, il quale fissa i criteri con i quali si arriva a definire un Paese come "a fiscalità privilegiata": "*i regimi fiscali di Stati o territori, diversi da quelli appartenenti all'Unione Europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, si considerano privilegiati*" se:

1. Il soggetto non residente, controllato da uno residente, è soggetto a tassazione effettiva inferiore al 50% di quella a cui sarebbe sottoposto se residente in Italia⁹²;
2. Il soggetto non residente, non controllato da uno residente, è soggetto a tassazione nominale inferiore al 50% di quella applicabile in Italia⁹³.

Il contribuente può, in ogni caso, ottenere la disapplicazione della disciplina sui paradisi fiscali dimostrando che:

- Il soggetto non residente svolge, nel Paese estero, un'effettiva attività economica;
- Non ottiene, attraverso le partecipazioni, l'effetto di localizzare redditi in territori a fiscalità privilegiata.

⁹² Si tratta del criterio della tassazione effettiva.

⁹³ Quest'ultimo, invece, è conosciuto come il criterio della tassazione nominale.

A livello di Unione, nel 2017 è stata stilata una *black list*⁹⁴ di Stati non collaborativi, inquadrabile come un primo tentativo per uniformare le liste dei vari Paesi che si presentano molto eterogenee a causa dei diversi criteri utilizzati. La lista stilata dal Consiglio dell'Unione Europea guarda a:

1. Trasparenza fiscale;
2. Equità fiscale;
3. Attuazione di misure anti-*Base Erosion and Profit Shifting*.

Per quanto riguarda il regime fiscale dei componenti negativi derivanti da operazioni con società situate nei paradisi fiscali, questo ha subito numerosi cambiamenti: inizialmente, era prevista la totale indeducibilità dei costi, salvo che il contribuente riuscisse a dimostrare che l'impresa estera svolgesse prevalentemente un'attività commerciale effettiva o che l'operazione avesse avuto concreta esecuzione e che ad essa sottostesse un reale interesse economico. L'obiettivo era, chiaramente, di evitare l'acquisto di merce ad un costo ridotto attraverso una società appositamente localizzata in Paesi a fiscalità privilegiata per poi rivenderla alla società italiana ad un costo artificialmente alto per ridurre l'imponibile. Tuttavia, la norma in questione è stata modificata in quanto muoveva dal presupposto che le società estere fossero sistematicamente istituite a scopi evasivi o elusivi. Con il D. Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 si è passati al criterio di deduzione del valore normale, negando la possibilità di disapplicazione della disciplina anche nel caso in cui si riuscisse a dimostrare che la società estera svolgesse prevalentemente un'attività commerciale effettiva. Dal 2016, attraverso la L. n. 208 del 28 dicembre 2015, i costi sostenuti verso i paradisi fiscali sono considerati interamente deducibili e soggetti solamente alle regole ordinarie di deducibilità dei componenti negativi di reddito.

Controlled Foreign Companies (CFC)

Negli anni è andata sempre più sviluppandosi la presa di coscienza sul danno che i paradisi fiscali possono arrecare alle economie "a fiscalità ordinaria" in quanto i primi, oltre ad avere una tassazione notevolmente inferiore, spesso si caratterizzano per la sostanziale opacità regolamentare e relativa allo scambio di informazioni. È proprio per tutelare la base imponibile degli Stati "a fiscalità ordinaria" che l'OCSE si è attivata per incalzare i

⁹⁴ Oltre alla citata *black list*, è stata predisposta una *grey list* in cui sono iscritti i Paesi che, nonostante attualmente non rispettino i requisiti esposti, si sono impegnati ad adeguarvisi nel prossimo futuro.

paradisi fiscali ad instaurare una collaborazione, ed è in questo quadro che si inserisce la disciplina delle società controllate estere o *Controlled Foreign Companies*. Quest'ultima fa ingresso nel nostro ordinamento già dal 2000 ma è stata oggetto di riforma con il Decreto ATAD, il quale reca norme per contrastare l'elusione fiscale internazionale. L'art. 167 del TUIR, nella sua versione più recente, istituisce un particolare regime fiscale per i casi in cui un soggetto residente detenga, anche indirettamente, una partecipazione di controllo in un'impresa estera situata in un Paese a fiscalità privilegiata. La finalità del regime è di evitare che, attraverso partecipazioni in paradisi fiscali, i contribuenti italiani abbiano modo di rinviare, potenzialmente all'infinito, la tassazione dei redditi prodotti dalle società estere partecipate. Per risolvere il problema, è stato introdotto un regime di tassazione cosiddetto di "trasparenza fiscale", per cui il reddito di una società è tassato imputando gli utili o le perdite a ciascun socio in proporzione alla propria quota, a prescindere dall'effettiva percezione⁹⁵ (in quest'ultimo caso si parlerebbe di regime fiscale "per cassa"). È interessante notare che la Corte Tributaria Provinciale di Bergamo, nella Sentenza 12 novembre 2009, n. 170, aveva sostenuto la sostanziale incompatibilità della disciplina delle CFC con le Convenzioni contro le doppie imposizioni, secondo le quali gli utili conseguiti da una società estera controllata da una residente sono imponibili in Italia solo se la società estera è stabile organizzazione di un soggetto residente o svolge attività in Italia attraverso una stabile organizzazione; sul tema è intervenuta la Corte di Cassazione la quale, nella Sentenza 25 novembre 2015, n. 25281, ha stabilito la piena compatibilità delle due discipline, poiché le Convenzioni contro le doppie imposizioni non sono applicabili ai proventi ottenuti da una CFC, poiché questa non può configurarsi come il beneficiario effettivo dei redditi prodotti dalla stessa.

La disciplina delle *Controlled Foreign Companies* ha subito importanti modifiche con il Decreto ATAD, tutte nella direzione di ridurre la complessità e di adattarla alle norme unionali: in breve, è ora previsto che le regole CFC si applichino a tutti i soggetti residenti, siano essi persone fisiche, società di persone o società di capitali e che si rivolgano anche alle stabili organizzazioni, situate in Italia, di soggetti non residenti che controllino altri soggetti non residenti, seppur nei limiti delle partecipazioni nella controllata estera appartenenti al patrimonio della stabile organizzazione.

Ai fini dell'applicazione della disciplina, è necessario che i soggetti esteri rispettino due condizioni:

⁹⁵ D.L. 12 dicembre 2004, n. 344, *Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali*.

1. Subiscano una tassazione inferiore al 50% di quella a cui sarebbero stati sottoposti se residenti nel territorio italiano;
2. Abbiano conseguito più di un terzo dei proventi *“dalla gestione, dalla detenzione o dall’investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l’ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.”*⁹⁶

Al verificarsi delle condizioni appena esposte, i redditi conseguiti dal soggetto estero entrano a far parte della base imponibile del soggetto residente in proporzione alla partecipazione di quest’ultimo agli utili. Ai fini del calcolo del reddito dell’impresa estera, l’art. 167 TUIR stabilisce che debbano essere seguite le disposizioni previste per i soggetti residenti in Italia e che il reddito estero trovi separata tassazione con l’aliquota media del reddito complessivo del soggetto residente e comunque non inferiore all’aliquota IRES, evitando l’attuazione di compensazioni tra redditi italiani e perdite estere, o viceversa. Sono, in ogni caso, ammesse in detrazione le imposte pagate all’estero a titolo definitivo e il contribuente può ottenere la disapplicazione delle disposizioni sulle CFC dimostrando, attraverso istanza di interpello, che il soggetto estero svolge nel proprio Paese un’attività economica effettiva attraverso personale, attrezzature e locali.

Dividendi e plusvalenze

Nell’ambito delle disposizioni a contrasto dell’evasione e dell’elusione fiscale internazionale, il Legislatore ha preso in considerazione il caso in cui il contribuente provi a sfuggire a tassazione sfruttando i regimi di parziale esclusione e parziale esenzione di dividendi e plusvalenze. Originariamente, infatti, era previsto che il 95% dell’ammontare dei dividendi percepiti dai soggetti passivi IRES fosse escluso dall’imponibile; il Decreto ATAD ha stabilito che tale privilegio non si applica ogni qualvolta l’utile provenga da soggetti residenti nei Paesi a fiscalità privilegiata, che sarà soggetto a tassazione per il 100% dell’importo. La disciplina riguardante i paradisi fiscali, come in altri casi, è disapplicabile se il contribuente, presentando istanza di interpello, riesce a dimostrare che:

⁹⁶ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 204 e ss.

- Il soggetto non residente svolge nel proprio Paese un’attività economica effettiva;
- Egli non consegue, da tali partecipazioni, il vantaggio di localizzare i redditi in territori a fiscalità privilegiata.⁹⁷

L’istanza di interpello, tuttavia, è stata resa non obbligatoria dal D. Lgs. n. 147 del 14 settembre 2015, sicché il contribuente, qualora ritenga disapplicabile la predetta disciplina, potrà farlo autonomamente e limitarsi solo a segnalare la percezione dei dividendi nella propria dichiarazione dei redditi. Vi è stata, però, un’ulteriore modifica della normativa in materia di dividendi: la Legge di bilancio 2018 ha posto una deroga al principio di imponibilità al 100% dei dividendi provenienti dai Paesi a fiscalità privilegiata; è previsto, infatti, che i dividendi siano esenti per il 50% qualora il contribuente dimostri che *“il soggetto non residente svolga un’attività economica effettiva, mediante l’impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.”*⁹⁸ In sintesi, la disciplina attualmente vigente sui dividendi provenienti dai Paesi a fiscalità privilegiata prevede tre diverse situazioni:

1. Esclusione dall’imponibile per il 95% se viene dimostrato che dalle partecipazioni non consegue l’effetto di localizzare i redditi in Paesi a fiscalità privilegiata;
2. Esclusione dall’imponibile per il 50% se si dimostra che il soggetto non residente dal quale si percepiscono i dividendi svolge, nel proprio territorio, un’attività economica effettiva;
3. Imponibilità totale nel caso non si riuscisse a fornire nessuna delle dimostrazioni descritte ai punti 1. e 2.

Per quanto riguarda le plusvalenze, la disciplina prevede che l’esenzione al 95% sia applicabile solo ai casi in cui la residenza fiscale della partecipata non sia in uno dei paradisi fiscali: ciò significa che, in caso di plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni di società residenti in paradisi fiscali, esse subiscono un aggravio impositivo. Come per la disciplina sui dividendi, anche questa è disapplicabile mediante istanza di interpello dimostrando le stesse esimenti previste per i dividendi.

2.6. NORMATIVA NAZIONALE IN TEMA DI IMPOSTE SUI REDDITI

In tema di imposte sul reddito delle persone fisiche, il riferimento normativo è nel Titolo I del TUIR, secondo cui il presupposto dell’imposta per le persone fisiche è *“il possesso di*

⁹⁷ *Ivi*, p. 221.

⁹⁸ Art. 47-bis, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*.

redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6⁹⁹ riferendosi, quindi, ai redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa e ai redditi diversi. Viene anche introdotta la nozione di residenza fiscale, utile in quanto ai residenti si applica il criterio dell'utile mondiale mentre i non residenti vengono tassati solamente per i redditi prodotti in Italia¹⁰⁰. Per definire un soggetto come residente si utilizzano due criteri alternativi:

- Criterio formale, il quale considera residente chi, per la maggior parte del periodo d'imposta, risulti iscritto nelle anagrafi. Questo criterio rappresenta una presunzione assoluta per la quale non è ammessa prova contraria;
- Criterio sostanziale, secondo cui è residente chi ha residenza o domicilio nel territorio dello Stato ai sensi del codice civile.

Sempre in tema di residenza, merita menzione un'altra norma marcatamente a scopo antielusivo: il c. 2 dell'art. 2-bis del TUIR, che recita *“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*. L'intento è sicuramente quello di evitare che venga spostata la residenza in Paesi a fiscalità privilegiata, e perciò viene introdotta una presunzione relativa e il soggetto avrà l'onere di provare di risiedere effettivamente in tale Stato; è previsto, inoltre, che entro sei mesi dalla richiesta di iscrizione nell'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) i comuni debbano confermare all'Agenzia delle Entrate che il soggetto non sia più effettivamente residente in Italia e che, per i tre anni successivi, l'effettiva cessazione della residenza sia monitorata da parte dei comuni e dell'Agenzia delle Entrate¹⁰¹.

Per le società, la nozione di residenza è da ricercarsi nell'art. 5 del TUIR: *“Si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale [...]”*. Si evince che i criteri utili per determinare la residenza delle società sono:

1. Sede legale, identificata come il luogo risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto;

⁹⁹ Art. 1, TUIR.

¹⁰⁰ Vedi par. 2.2.

¹⁰¹ Art. 83, cc. 16 e 17, D.L. 25 giugno 2008, *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*.

2. Sede dell'amministrazione, ovvero la sede in cui vengono assunte le decisioni più importanti. Essa può rinvenirsi anche nel luogo in cui gli amministratori delegati, il direttore generale o i dirigenti esercitano le loro mansioni, se essi sono dotati di ampi poteri;
3. Oggetto principale: si considera residenza il territorio nel quale si concentrano gli interessi economici della società e in cui concretamente si svolge l'attività economica. In questo senso, ciò che rileva è l'attività effettivamente svolta, che spesso può risultare diversa da quanto dichiarato nell'atto costitutivo o nello statuto. Per le società che gestiscono piattaforme *online*, la Corte di Cassazione ha affermato che, nel caso in cui la piattaforma sia situata all'estero, l'oggetto principale non può ritenersi svolto in Italia anche se l'attività viene effettivamente ivi svolta sulla base di una concessione delle autorità italiane.¹⁰²

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi prende in considerazione anche il problema del trattamento delle stabili organizzazioni estere: esse, infatti, non solo sono tassate per i redditi prodotti in Italia, ma sono tenute a determinare il proprio reddito sia secondo le norme dello Stato di localizzazione sia secondo il diritto italiano. Per ovviare a tali difficoltà, è prevista, in deroga al principio del *world-wide income*, l'opzione di esenzione dei redditi e delle perdite delle stabili organizzazioni estere, opzione che deve riguardare tutte le stabili organizzazioni del soggetto residente e che è irrevocabile; tuttavia, essa non può essere esercitata se la stabile organizzazione è situata in uno dei cosiddetti "paradisi fiscali".

Exit tax: imposizione in uscita

L'art. 116 del TUIR riguarda le fattispecie in cui un soggetto residente trasferisce la propria residenza all'estero, e stabilisce che siano tassate in Italia le plusvalenze degli attivi e/o passivi oggetto di trasferimento; la plusvalenza oggetto di imposta è calcolata come differenza tra il valore di mercato e il costo fiscalmente riconosciuto delle attività e delle passività trasferite. L'obbligazione tributaria, sorge, tuttavia, non semplicemente a seguito del trasferimento di residenza, bensì dal momento in cui i beni dell'impresa vengono

¹⁰² Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 121 e ss.

sottratti all'imposizione nazionale¹⁰³. Sul tema si è espressa anche la Corte di Cassazione con l'Ordinanza 6 agosto 2020, n. 16775, specificando che anche in caso di cancellazione dal registro delle imprese a seguito di trasferimento in altro Stato, ciò non esonera la società dalle proprie obbligazioni tributarie in territorio italiano¹⁰⁴. Per quanto riguarda la compatibilità della disciplina con il diritto dell'UE, la Corte di Giustizia ha preso in considerazione il tema nella Sentenza 11 marzo 2004, C-9/02: esisteva, infatti, una norma francese che imponeva, al soggetto che volesse differire il pagamento dell'imposta sulla plusvalenza derivante dal trasferimento, di dichiarare anticipatamente l'importo di tale plusvalenza maturata, nominare un rappresentante fiscale in Francia e fornire garanzie idonee ad assicurare la riscossione del tributo in questione. La Corte si è espressa sostenendo che tale norma fosse ampiamente un disincentivo alla libertà di stabilimento e che un eventuale trasferimento non implica necessariamente la volontà di evadere, per cui una norma di tale portata insinuativa non è giustificabile, come non lo è l'obbligo di fornire garanzie¹⁰⁵. Successivamente, la Corte è intervenuta anche in relazione alla normativa olandese, stabilendo che anche una riscossione immediata delle imposte sulle plusvalenze contrasti con il principio della libertà di stabilimento: viene detto, infatti, che il Paese di uscita mantiene il diritto alla tassazione ma che tale diritto non possa esercitarsi immediatamente¹⁰⁶. A seguito di quanto dichiarato dalla Corte, il TUIR si è adattato, prevedendo la possibilità di rateizzazione dell'imposta sulla plusvalenza in cinque rate annuali di uguale importo se la residenza fiscale, gli attivi o la stabile organizzazione sono trasferiti in uno Stato UE o aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo¹⁰⁷ e con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo di assistenza in materia di riscossione. In caso di rateizzazione, però, devono essere prestate adeguate

¹⁰³ La disciplina appena citata sembra essere volta ad impedire che tali beni vengano sottratti alla tassazione in Italia senza emersione di componenti di reddito.

¹⁰⁴ Corte di Cassazione, sez. 5, Ordinanza 6 agosto 2020, n. 16775.

¹⁰⁵ Corte Europea, sez. 5, Sentenza 11 marzo 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*.

¹⁰⁶ Corte Europea, sez. 2, Sentenza 7 settembre 2006, C-470/04, *N* e Corte Europea, Grande Sezione, Sentenza 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus*.

¹⁰⁷ Lo Spazio economico europeo, conosciuto anche come SEE, è stato istituito nel 1994 allo scopo di estendere le disposizioni, date dall'Unione europea al proprio mercato interno, ai paesi dell'Associazione europea di libero scambio (EFTA); quest'ultima è un'organizzazione intergovernativa, istituita nel 1960, che promuove il libero scambio e l'integrazione economica fra i suoi membri, in Europa e a livello globale. Per maggiori dettagli si rinvia alla pagina *web* del Parlamento Europeo, alla sezione *Note tematiche sull'Unione europea*.

garanzie e sono dovuti gli interessi sulle rate successive alla prima¹⁰⁸. La possibilità di rateizzazione viene meno in alcune ipotesi espressamente previste all'art. 116 TUIR:

- Successivo trasferimento della residenza fiscale in uno Stato diverso da quelli aventi le caratteristiche sopra indicate;
- Fusione, scissione o conferimento d'azienda che comporti il trasferimento verso un soggetto diverso da quelli aventi le caratteristiche sopra indicate;
- La cessione a terzi degli attivi il cui valore ha concorso alla formazione della plusvalenza;
- Fallimento o estinzione del soggetto che ha richiesto la rateizzazione;
- Mancato versamento della rata entro cinque mesi dalla scadenza;
- Cessione delle quote dei soci delle società menzionate all'art. 5 TUIR.

Entry tax: valori fiscali in ingresso

La disciplina della cosiddetta *entry tax* è speculare a quella della *exit tax* precedentemente descritta, ed è contenuta nell'art. 116-*bis* del TUIR. Come suggerito dal nome, essa riguarda i soggetti provenienti da altri Stati e che acquisiscono la residenza fiscale italiana, e prende in considerazione le seguenti fattispecie:

- Un soggetto esercitante un'impresa commerciale trasferisce la residenza fiscale nel territorio nazionale;
- Un soggetto fiscalmente residente all'estero trasferisce attivi o un complesso aziendale ad una stabile organizzazione situata in Italia;
- Un soggetto fiscalmente residente in Italia trasferisce alla sede centrale in Italia, da una sua stabile organizzazione all'estero, attivi riferibili a detta stabile organizzazione;
- Un soggetto fiscalmente residente all'estero esercitante un'impresa commerciale viene incorporato da un soggetto fiscalmente residente in Italia o effettua una scissione a favore di beneficiari residenti in Italia o un conferimento di una stabile organizzazione situata all'estero a favore di un soggetto fiscalmente residente in territorio nazionale.

¹⁰⁸ Agenzia delle Entrate, Provvedimento 10 luglio 2014, *Trasferimento all'estero della residenza fiscale dei soggetti che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 166 del TUIR. Definizione delle modalità e delle condizioni di esercizio dell'opzione di cui al comma 2-quater dell'articolo 166 del TUIR, ai sensi del Decreto ministeriale previsto dal successivo comma 2-quinques.*

Nel caso il Paese di provenienza appartenga alla cosiddetta *white list*¹⁰⁹, il valore fiscale degli attivi o passivi in entrata è il valore di mercato, in caso contrario esso è assunto come valore di mercato solo in presenza di un *ruling* internazionale; in assenza, si prende, per le attività, il minore tra il costo di acquisto, valore di bilancio e valore di mercato, per le passività il maggiore tra essi.

Criteria di tassazione dei redditi dei non residenti in Italia

Come più volte sottolineato, i non residenti vedono tassati, da parte dello Stato italiano, i redditi prodotti all'interno di quest'ultimo; tuttavia, non è sempre agevole stabilire se e in quale misura il reddito di un soggetto presenti tale caratteristica, perciò sul tema rileva l'art. 23 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, il quale individua, per ciascuna categoria di reddito, il ragionevole collegamento con il territorio dello Stato:

1. Per i redditi da immobili, l'immobile in questione deve essere ubicato in Italia;
2. Per i redditi da capitale, è necessario che il soggetto erogante sia lo Stato italiano, o soggetti fiscalmente residenti in esso o stabili organizzazioni residenti di soggetti non residenti. Non sono oggetto di tassazione, tuttavia, i redditi percepiti da depositi o conti correnti bancari o postali italiani;
3. I redditi da lavoro dipendente e da lavoro autonomo rilevano se l'attività lavorativa è svolta in Italia;
4. I redditi d'impresa devono essere ottenuti mediante una stabile organizzazione situata in Italia;
5. I redditi da partecipazione sono tassati solo se derivanti da società residenti;
6. Per redditi diversi è necessario ricondursi ad una delle fattispecie sopraindicate.¹¹⁰

Nel caso in cui il collegamento tra il soggetto non residente e il territorio italiano stia nella presenza di una stabile organizzazione all'interno di quest'ultimo, è indubbio che la stabile organizzazione sia considerata alla stregua di un soggetto indipendente, tenuto a rispettare le norme previste per le imprese nazionali anche per quanto concerne le scritture contabili, in modo da rendere agevole la determinazione del reddito imponibile in Italia. Leggendo la Circolare 22 settembre 1980, n. 32 e la Sentenza 14 dicembre 1999,

¹⁰⁹ Ovvero i Paesi le cui giurisdizioni garantiscono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia; I Paesi appartenenti alla lista sono indicati dal D. M. 4 settembre 1996 e dalle sue successive modifiche.

¹¹⁰ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 138 e ss.

n. 14016, appare chiaro che sia l'Amministrazione finanziaria sia la Corte di Cassazione concordino sulla necessità di rendere deducibili gli oneri generali di amministrazione, sostenuti per gli scopi della stabile organizzazione dalla casa madre estera, dal reddito di quest'ultima: si tratta delle cosiddette spese di regia, definite come i compensi riconosciuti dalle controllate alla capogruppo per alcuni servizi centralizzati, come la direzione generale e le spese di ricerca e sviluppo.¹¹¹

È interessante evidenziare una norma di recente introduzione, ovvero l'art. 1-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, il quale prevede che le società appartenenti a gruppi multinazionali con ricavi superiori a 1 miliardo di euro e che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio italiano per un totale superiore a 50 milioni di euro, possano avvalersi della cosiddetta "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", secondo cui i gruppi multinazionali hanno facoltà di richiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione sulla sussistenza dei requisiti per l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, con sgravi delle sanzioni sia amministrative sia penali.

Va tenuto in considerazione, però, che in quanto sottoposto a tassazione da parte dello Stato italiano, il soggetto non residente è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi; mentre nel caso della presenza di una stabile organizzazione ciò appare pressoché agevole, lo stesso non si può dire del caso in cui il soggetto non abbia particolari collegamenti con il territorio. Per evitare problematiche e, soprattutto, rischi di evasione fiscale, il Legislatore ha previsto che il soggetto residente erogante il reddito sottoposto a tassazione applichi su di esso, ove possibile, una ritenuta a titolo d'imposta, in modo tale da esonerare il soggetto non residente dalla presentazione della dichiarazione e al contempo garantire il gettito.

Agevolazioni per i "neo-residenti" e per i lavoratori impatriati

La Legge di bilancio 2017 ha introdotto l'art. 24-bis del TUIR, il quale prevede un regime fiscale agevolato per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, al fine di incentivare l'insediamento nel territorio nazionale di individui con elevato patrimonio (ovvero i cosiddetti *high net worth individuals*). La condizione affinché il soggetto interessato richieda il regime agevolativo è che egli abbia risieduto all'estero per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti a quello della richiesta. Il regime agevolativo opera applicando un'imposta sostitutiva pari a 100.000 euro sui redditi prodotti all'estero

¹¹¹ Cfr. Valente P., *Il transfer pricing nelle prestazioni di servizi infragruppo*, in *IlFisco*, 5/2011, p. 712.

dal soggetto neo-trasferito, a prescindere dal reale ammontare di detti redditi, ferma restando la tassazione sui redditi prodotti in Italia dal soggetto interessato. L'opzione presenta ulteriori vantaggi, tra cui:

- a) Esonero dagli obblighi di dichiarazione di attività e investimenti esteri;
- b) Esenzione dall'imposta sugli immobili situati in territorio estero;
- c) Esenzione dall'imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero;
- d) Esenzione dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni riferite a beni o diritti situati all'estero.

Il contribuente che intenda accedere a questa opzione può presentare preventivamente un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate, la quale provvederà a verificare la sussistenza dei requisiti di accesso. Il regime agevolativo cessa i propri effetti dopo il quindicesimo anno dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione, ma ciò può accadere in via anticipata se il soggetto revoca l'opzione o se omette, anche solo parzialmente, di versare l'imposta sostitutiva.

Con il termine "lavoratori impatriati" si fa riferimento a quei soggetti che si trasferiscono nel nostro Paese a fini lavorativi, e a loro è riservato un particolare regime fiscale che si pone l'evidente finalità di attirare in Italia risorse umane qualificate. La disciplina, seppur non innovativa in quanto preceduta dalla L. n. 238 del 30 dicembre 2010, prevede che solo il 30% dei redditi prodotti in Italia dal lavoratore ivi trasferito entrino a far parte della base imponibile. I redditi presi in considerazione dalla normativa sono quelli da lavoro dipendente e assimilati e i redditi da lavoro autonomo; il regime agevolato è estendibile ai redditi d'impresa di un soggetto (imprenditore individuale, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28 dicembre 2023) che realizza uno dei predetti redditi e che avvii un'attività d'impresa in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020. È previsto, inoltre, che possano accedere alle agevolazioni anche i cittadini non iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) a patto che nei due periodi di imposta precedenti al trasferimento abbiano risieduto in uno Stato con il quale l'Italia abbia stipulato una convenzione contro la doppia imposizione o un accordo riguardante lo scambio di informazioni¹¹²; quest'ultimo aspetto è imprescindibile anche per i cittadini UE o di Stati extra-comunitari, i quali devono però rispettare ulteriori requisiti:

¹¹² Agenziaentrate.gov.it, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/lavoratori-rimpatriati-che-cos-%25c3%25a8-cittadini>.

1. Possedere una laurea e aver svolto in modo continuato all'estero un'attività di impresa, di lavoro autonomo o subordinato per almeno ventiquattro mesi;
2. Aver svolto un'attività di studio continuata per almeno ventiquattro mesi prima del trasferimento conseguendo una laurea o una specializzazione.

Il regime agevolato è applicato per quattro periodi d' imposta oltre a quello del trasferimento, ma il diritto decade nel caso in cui il soggetto non rimanga in Italia per almeno due anni; vi sono casi particolari in cui il regime si estende per ulteriori cinque periodi d'imposta, nei quali i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo solo al 50%:

1. Il lavoratore ha almeno un figlio minorenni a suo carico;
2. Il lavoratore diventa proprietario di un immobile residenziale in Italia, o successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti.¹¹³

Si segnala che la disciplina sui lavoratori "impatriati" è stata oggetto di modifica attraverso il D. Lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023, del quale si tratterà all'interno del capitolo 4.

¹¹³ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 154 e ss.

3. L'ECONOMIA DIGITALE

3.1. INQUADRAMENTO GENERALE E PROBLEMATICHE CONNESSE

I progressi della tecnologia e la diffusione di internet hanno introdotto nuovi modelli di business basati su elementi immateriali, tra cui i più importanti sono sicuramente i dati personali. Infatti, alla *old economy* fondata su capitale e lavoro, negli ultimi anni si è affiancato uno sviluppo economico in cui gli *asset* fisici assumono sempre meno importanza, lasciando il posto alle informazioni come strumento di creazione del valore. È proprio lo sfruttamento del valore economico prodotto dalle informazioni che ha dato vita a quella che viene chiamata *digital economy*¹¹⁴: tuttavia, i confini tra l'economia digitale e quella tradizionale non sono così netti, in quanto quasi tutte le aziende ormai integrano nei loro processi le tecnologie dell'informazione. Le multinazionali del web presentano un tasso di crescita molto alto, dovuto al fatto che non necessitano di creare una rete distributiva *ex novo* per entrare in nuovi mercati, avendo la possibilità di veicolare tramite internet i servizi forniti; mentre in passato un gruppo multinazionale doveva stabilire una sede operativa nel luogo in cui intendeva svolgere i propri affari, con la libera circolazione di capitali esso può operare globalmente pur limitandosi ad una sola presenza digitale nei diversi Paesi, e ciò consente anche una notevole riduzione dei costi dovuti agli investimenti in fattori produttivi e forza lavoro. Mentre alcuni aspetti dell'economia digitale sono riconducibili a modelli di tassazione esistenti, i più innovativi necessitano di nuova normativa a causa delle profonde differenze con i modelli di business tradizionali; sul tema sono distinguibili due diverse correnti di pensiero: una che propone di favorire modelli di autoregolamentazione, l'altra sollecita una disciplina specifica che abbia una velocità di adattamento almeno pari a quella dei cambiamenti tecnologici¹¹⁵.

¹¹⁴ Come osservato da Girelli G. in *Osservazioni intorno all'imposizione sull'impresa digitale*, in Riv. Diritto e Pratica Tributaria, n. 6, 1 novembre 2023, p. 2326, l'economia tradizionale era basata sul contatto tra diversi operatori e su transazioni in luoghi fisici e facilmente identificabili; l'economia digitale, invece, si basa sulla dematerializzazione della filiera sia commerciale sia, molto spesso, produttiva. Ciò permette a chiunque di acquistare beni e servizi attraverso piattaforme digitali nelle quali si incontrano domanda e offerta, prescindendo da qualsiasi confine territoriale.

¹¹⁵ De Laurentiis R., *Economia digitale, una regolamentazione da innovare*, Giappichelli 2021, p. 10.

Internet è una tecnologia nuova rientrante nelle cosiddette *General Purpose Technologies*, cioè utilizzabili per una grande varietà di applicazioni in diversi mercati.¹¹⁶ Il suo primo utilizzo massivo è riscontrabile nell'*e-commerce*, ovvero nella possibilità di acquistare beni non più solo in negozio ma anche attraverso il sito internet dell'azienda; ciò consente all'azienda stessa di ampliare i propri mercati di riferimento e di ridurre il prezzo di vendita, grazie alla possibilità di rinunciare a intermediari come grossisti e distributori. Le principali caratteristiche delle aziende digitali sono:

1. Intangibilità degli asset: le transazioni concluse dalle multinazionali del web si concludono su internet e hanno per oggetto beni immateriali. L'immaterialità dei contenuti ha favorito la nascita degli operatori *Over-The-Top* (OTT)¹¹⁷ i quali sfruttano le potenzialità delle infrastrutture sviluppate dalle società di telecomunicazioni per diffondere i propri servizi in tutto il mondo, anche a grande distanza dalla sede fisica. La flessibilità della struttura consente anche di ottenere profitti in grado di crescere ad un tasso difficilmente sostenibile per gli operatori economici tradizionali;
2. Il valore dei dati: anche grazie alla diffusione dei social media, è possibile raccogliere sugli utenti del web un'enorme quantità di dati. Agli inizi degli anni '90 fanno irruzione i *big data*, che la Commissione Europea definisce come "*una grande quantità di tipi diversi di dati prodotti con un'alta velocità da un grande numero di*

¹¹⁶ Sdabocconi.it, *La generalità è una specializzazione*, <https://www.sdabocconi.it/it/sda-bocconi-insight/teoria-in-pratica/sistemi-informativi-it-gestione-delle-operations-e-della-tecnologia/la-generalita-e-una-specializzazione>, 13 luglio 2020.

¹¹⁷ Gli OTT sono soggetti che operano "sopra la rete internet" senza avere rapporti commerciali con le società di comunicazioni elettroniche e senza, quindi, sostenerne i relativi costi. Cfr. Grandinetti O. *Il Testo unico per la fornitura dei servizi di media audiovisivi*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 4, 1 luglio 2022, p. 477.

fonti di diverso tipo."¹¹⁸ Al giorno d'oggi, la quasi totalità delle aziende si affida ai *big data* per guadagnare quota di mercato rispetto ai concorrenti.¹¹⁹

Prima di concentrarsi sugli aspetti strettamente fiscali dell'economia digitale, è utile trattare le problematiche ad essa connesse anche da altri punti di vista; in particolare, le criticità che sembrano emergere, come spiegato dal *Focus On* di Banca d'Italia del dicembre 2019, riguardano tre macro-aspetti: concorrenza, *cybercrime* e tassazione delle multinazionali del digitale. Come precedentemente indicato, di quest'ultimo aspetto si tratterà approfonditamente in seguito, mentre ora verranno presi in esame i primi due.

Il problema della concorrenza

Nel 2018, nella top 10 delle compagnie del mondo per valore di mercato ne troviamo otto appartenenti al settore *BigTech*.¹²⁰ Nei loro mercati, molte di esse assumono una posizione dominante, come nel caso di Google, che detiene più del 90% della quota di mercato come motore di ricerca. Vi sono alcune caratteristiche dell'economia digitale che possono portare alla possibile creazione di monopoli persistenti, con la conseguente riduzione della concorrenza:

- I *network effects*¹²¹, che si concretizzano nella sostanziale assenza di costi di inserimento di un nuovo soggetto all'interno del *network*, per cui chiunque può

¹¹⁸ Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Verso una florida economia basata sui dati* COM(2014) 442 final. I *big data* possono essere classificati, in base alla loro provenienza, in:

- Provenienti dal web e dai social media;
- Dati *machine-to-machine* che si riferiscono alle tecnologie che permettono ai dispositivi di comunicare tra loro;
- Dati biometrici, i quali consentono l'identificazione di un soggetto attraverso le sue caratteristiche fisiche e/o comportamentali;
- Dati *human-generated* come registrazioni vocali, e-mail e cartelle cliniche.

¹¹⁹ De Laurentiis R., *Economia digitale, una regolamentazione da innovare*, Giappichelli 2021, p. 20.

¹²⁰ Banca d'Italia, *FocusOn Economia digitale*, dicembre 2019.

¹²¹ Gli effetti *network* si suddividono in diretti e indiretti: diretti quando un aumento dell'utilizzo da parte degli utenti porta ad un aumento diretto del valore per altri utenti, indiretti quando l'aumento di valore si ha per un prodotto o una rete complementari che a loro volta possono aumentare il valore dell'originale. Cfr. D'Alberti D., *Google e le nuove autorità private: la metamorfosi dal fatto al diritto*, in Riv. di Diritto Civile, n. 4, 1 luglio 2021, p. 745 e ss.

farvi ingresso attirando ulteriori nuovi utenti, innescando una reazione a catena. Per chiunque volesse entrare in questo mercato, sarebbe difficile oltrepassare questo effetto dal momento che chi vi opera avrà già raccolto un'ingente massa degli utenti disponibili: nessuno, infatti, desidera accedere ad una piattaforma poco "frequentata";

- Le economie di scopo che si creano grazie alla grande quantità di dati ottenibili dalle piattaforme: queste informazioni possono essere utilizzate sia per fidelizzare ulteriormente i clienti, sia per convogliare questi ultimi in nuovi business. I potenziali entranti, non avendo altrettanta facilità di accesso ai dati in questione, risultano svantaggiati.

Per risolvere la questione dei monopoli, le soluzioni tradizionali potrebbero essere difficilmente applicabili e talvolta inadeguate, per cui l'alternativa è di "colpire" proprio quelle predette caratteristiche che sembrano innescare i problemi di concorrenza. La DG-COM o Direzione Generale per la concorrenza della Commissione europea, è intervenuta varie volte: nel 2018, ad esempio, ha sanzionato Google per aver chiesto ai costruttori di cellulari con sistema operativo Android di pre-installare alcuni propri prodotti per poter accedere a diverse funzionalità.¹²²

Cybercrime

Questo fenomeno ha la capacità di provocare ingenti danni economici pur con strumenti molto semplici, come ad esempio il *phishing*: esso è un particolare tipo di tuffa operata su internet e realizzata principalmente attraverso messaggi ingannevoli come SMS o e-

¹²² Banca d'Italia, *FocusOn Economia digitale*, dicembre 2019. La Commissione europea ha imposto a Google un'ammenda di 4.34 miliardi di euro per violazione di norme antitrust dell'Unione europea. Google, in particolare, avrebbe: a) imposto ai produttori di preinstallare nei dispositivi mobili *Google Search* e la relativa applicazione; b) pagato alcuni grandi produttori per preinstallare esclusivamente *Google Search*; c) impedito che i produttori, i quali volessero preinstallare applicazioni Google, di vendere qualsiasi dispositivo mobile che avesse versioni di Android non approvate da Google. La Commissione precisa, tuttavia, che detenere una posizione dominante, come quella di Google, non è illegale di per sé, ma è fatto obbligo di non abusare della stessa al fine di limitare la concorrenza nel mercato; nel caso specifico, Google ha negato ai motori di ricerca concorrenti la possibilità di competere e ha impedito lo sviluppo di versioni alternative di Android. Cfr. Commissione europea, Comunicato stampa, *Antitrust: la Commissione infligge a Google un'ammenda di 4.34 miliardi di euro per pratiche illegali riguardanti i dispositivi mobili Android volte a rafforzare la posizione dominante del motore di ricerca Google*, 18 luglio 2018.

mail.¹²³ Tra i casi più emblematici si annovera un SMS, che apparentemente sembra provenire dal proprio Istituto di credito, il quale richiede di accedere al proprio *home banking* in quanto sono state riscontrate alcune azioni sospette; il truffato, non sospettando di nulla, mette in pratica quanto richiesto, fornendo così l'accesso ai propri conti ai malintenzionati. Negli aspetti della vita quotidiana, spesso a causa della scarsa consapevolezza dei rischi, i livelli di sicurezza adottati sono pressoché inesistenti: secondo un'indagine della Banca d'Italia sulle imprese industriali e dei servizi del 2023, negli ultimi cinque anni circa un quarto delle aziende italiane è stata vittima di attacchi informatici e in un caso su cinque questo ha comportato un danno patrimoniale, ad esempio per la richiesta di riscatto. La spesa sostenuta dalle aziende per proteggersi da questo tipo di minaccia è ancora scarsa, e riguarda soprattutto chi è già stato colpito, come mostrato nella Figura 3.¹²⁴

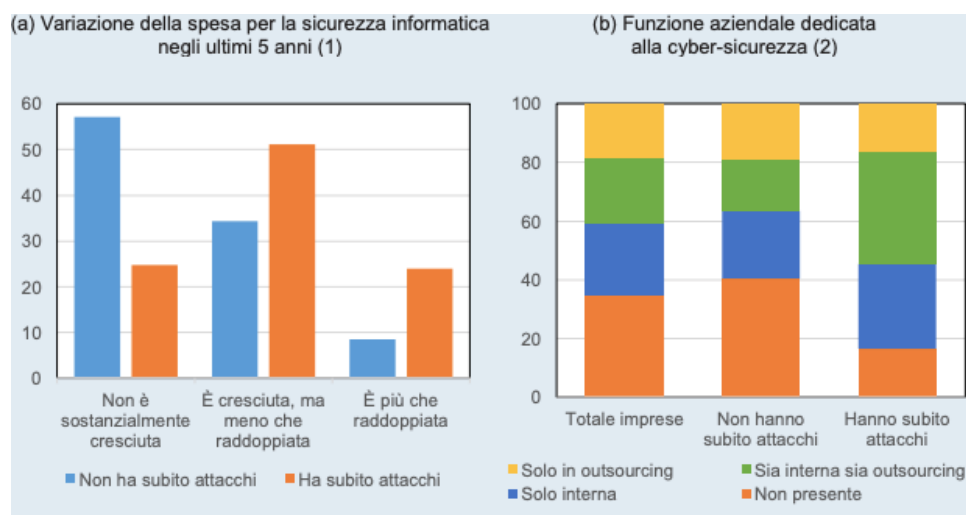


Figura 3. Spesa per la sicurezza informatica
Fonte: Banca d'Italia, *Indagine sulle imprese industriali e dei servizi*, 30 giugno 2023

Il problema nel contrasto a questa problematica dell'economia digitale è la rilevanza del fattore umano: nessun attacco, infatti, può andare a buon fine senza l'intervento di un soggetto che materialmente apre un SMS o un allegato sospetto; per questo motivo, la lotta al *cybercrime* deve partire innanzitutto da un'approfondita educazione informatica¹²⁵.

¹²³ Commissariatodips.it, <https://www.commissariatodips.it/approfondimenti/phishing/phishing-che-cose/index.html>, data consultazione: 27 marzo 2023.

¹²⁴ Banca d'Italia, *Indagine sulle imprese industriali e dei servizi*, 30 giugno 2023.

¹²⁵ In tema di criminalità informatica, merita menzione la Convenzione del Consiglio d'Europa sulla Criminalità informatica siglata a Budapest il 23 novembre 2001 e ratificata dall'Italia con la L. 18 marzo

3.2. INQUADRAMENTO A FINI FISCALI

Provando ad inquadrare la *digital economy* sotto il profilo fiscale, bisogna premettere che, almeno in un primo momento, era largamente condivisa la convinzione di non introdurre nuove forme di tassazione che avrebbero finito con l'ostacolarne la diffusione; si pensi, in tal senso all' *Internet tax freedom act* degli Stati Uniti del 1998 e alla Proposta di Direttiva del Consiglio del 7 giugno 2000, n. 31. Il documento degli USA sanciva la moratoria fiscale, consistente nell'esenzione dalle imposte statali, federali o locali per un periodo di tre anni. Con il tempo, però, le ragioni della moratoria sono venute meno, in quanto internet è diventato un ambiente che consente la creazione di ricchezza e che è sede di numerose transazioni economiche, finendo per essere sempre più utilizzato; di fronte ad un'economia globalizzata e sempre più volta alla distribuzione e consumo di beni intangibili, ci si è chiesti se fosse necessario introdurre nuove forme di prelievo o se ci si potesse limitare ad adeguare quelle esistenti. Vi è poi un altro aspetto rilevante in tema di economia digitale: il valore generato dai dati degli utenti in modo gratuito, rimane a colui che lo riceve e ne fa uso, senza alcun ritorno per l'utente o per la collettività; si possono, quindi, immaginare delle forme di fiscalità che possano in qualche modo remunerare gli utenti per il valore che essi generano per qualcun altro.

In generale, nel determinare le fattispecie imponibili il legislatore può considerare sia indicatori di ricchezza come reddito e patrimonio, sia qualsiasi fatto, purché di contenuto economico, da cui sia "*razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva dell'obbligazione*"¹²⁶. Ciò significa che la ricerca di nuove fattispecie imponibili non deve essere arbitraria, ma deve anzi basarsi sul criterio di idoneità alla contribuzione della fattispecie stessa e del soggetto obbligato. Per tutte le considerazioni fatte in precedenza, è evidente che le manifestazioni di ricchezza offerte dalla "nuova" economia ben si prestano ad essere considerate assoggettabili a forme di prelievo. Prima di esporre la rassegna dei provvedimenti che si sono susseguiti in materia, è utile capire per quali motivazioni,

2008, n. 48. Le motivazioni alla base della stipula della Convenzione sono da ricercarsi innanzitutto nella transnazionalità del *cybercrime*, in quanto la condotta illecita, innescata da un PC in un determinato luogo, esplica i propri effetti anche in territori diversi da quello di partenza; in secondo luogo, si avvertiva la necessità di armonizzare le normative vigenti nei diversi Paesi per uniformare gli strumenti applicativi e i controlli in materia.

¹²⁶ Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell'economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022, p. 50.

almeno in via generale, i modelli classici di tassazione sono entrati in crisi di fronte al mondo del digitale: il problema principale, che fa vacillare i principi del *world-wide income* e della *source-based taxation*, è calare la nozione di stabile organizzazione nelle imprese multinazionali che operano nel digitale. I servizi digitali, infatti, consentono alle imprese di rinunciare alla presenza fisica sul territorio in cui intendono operare, potendosi limitare ad una presenza meramente “digitale” nei diversi Paesi; ciò porta, inevitabilmente, ad una riflessione sull’adeguatezza del meccanismo della stabile organizzazione come criterio di collegamento con un determinato territorio e come giustificazione della pretesa impositiva. Si è discusso, inoltre, sull’opportunità di estendere il campo di applicazione del sistema delle ritenute alla fonte del reddito, già utilizzato nel caso di interessi e dividendi. Nonostante tutto, è stato chiaro a tutti sin dall’inizio di qualsiasi dibattito sul tema che le problematiche fiscali portate dalla *digital economy* sono di livello sovranazionale, e in quanto tali necessitano di soluzioni che vadano oltre i confini di un singolo Stato, a livello multilaterale o, quantomeno, bilaterale. Non sono, tuttavia, mai state escluse soluzioni di carattere nazionale, ma solo in ottica di “provvedimenti-ponte” in attesa di un coordinamento globale.¹²⁷

Un primo tentativo di istituire una nuova forma di prelievo fu la cosiddetta *bit tax*, proposta dagli studiosi americani Arthur Cordell e Thomas Ide nel 1994: l’idea era che la tassazione sulle trasmissioni digitali fosse commisurata al numero di *bits* trasmessi e ricevuti, considerati un’entità abbastanza idonea a quantificare la trasmissione. Il soggetto passivo dell’imposta era colui che trasmetteva informazioni sulla rete attraverso un *device*, e la potestà impositiva stava in capo al luogo di residenza del prestatore del servizio.¹²⁸ È utile evidenziare che, ai fini del calcolo dell’imposta, ciò che rilevava era solamente la quantità di informazioni trasmesse, senza alcun riguardo al reale valore dei flussi informativi o alla natura dell’operazione posta in essere; è questa, infatti, la prima criticità della proposta, seppur quest’ultima sia da ammirare in quanto primo reale tentativo di avviare il dibattito sulle forme di imposizione del digitale. In aggiunta, la fattispecie imponibile non sembrava idonea ad esprimere un’effettiva manifestazione della capacità contributiva, in quanto la quantità di *bits* trasmessi non dipende solo da caratteristiche oggettive, ma anche dalla velocità di connessione e dall’obsolescenza del dispositivo; si

¹²⁷ Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *La fiscalità nell’economia digitale. Problematiche e scenari possibili*, 28 maggio 2018.

¹²⁸ Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell’economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022, p. 55 e ss.

stava andando, di conseguenza, contro l'art. 53 della Costituzione, il quale sancisce che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". Un'altra difficoltà riscontrabile nell'applicazione del nuovo tributo era legata alla sua concreta attuazione, dovendosi di fatto rendere necessaria l'applicazione di un "contatore" su ogni computer, senza poi considerare i connessi problemi di identificazione del soggetto passivo, data la sostanziale anonimità della rete¹²⁹.

Appurato che la proposta della *bit tax* ha avuto vita breve, nel 1999 la Commissione, durante il vertice di Helsinki, ha approvato un programma incentrato soprattutto sull'assoggettare a IVA il commercio elettronico diretto, assimilandolo alla prestazione di servizi. Anche nell'ambito dell'*Organization for economic cooperation and development* (OECD) sono stati presi in considerazione alcuni aspetti della tassazione del digitale, tra cui la localizzazione del reddito e la ridefinizione della nozione di stabile organizzazione; dopo varie discussioni l'OECD ha provveduto alla modifica dell'art. 5 del Commentario al modello di convenzione contro le doppie imposizioni in modo da chiarire che un sito web su un *server* o l'utilizzo di un *Internet service provider* non costituiscono, di per sé, una stabile organizzazione del soggetto non residente. Successivamente, l'Organizzazione ha allargato le proprie riflessioni fino alle questioni di evasione, elusione e pianificazione fiscale aggressiva in ambito internazionale, il tutto nell'ottica di riconoscere e correggere le distorsioni prodotte dall'assenza di regolamentazione tributaria in materia di *digital economy*.

Il già citato art. 53 della Costituzione assume, nella trattazione dell'inquadramento fiscale dell'economia digitale, un ruolo rilevante; esistono, sul tema, due diverse correnti di pensiero¹³⁰. Secondo una prima interpretazione, la norma rappresenta un limite per il

¹²⁹ Come osservato da Purpura A. in *Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all'"utentecentrismo"?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, p. 486 e ss., la *bit tax* sembrerebbe risolvere il grande problema relativo all'individuazione di una stabile organizzazione digitale, ancorando la tassazione semplicemente alla quantità di *bit*; tuttavia, la struttura del tributo, pur essendo correttamente distaccata dalla problematica della territorialità, non è idonea a far emergere una reale capacità contributiva, in quanto prescinde dal fatto che il traffico di dati abbia generato un dato "tassabile". Per cui, le uniche caratteristiche di questa forma impositiva che si possono mantenere sono il distacco dalle tradizionali regole basate sulla stabile organizzazione e l'ancoraggio della tassazione agli unici dati certi che sono il luogo in cui il *bit* è stato prodotto e in cui il servizio digitale è stato utilizzato.

¹³⁰ Vedi Purpura A., *Note minime sulla configurabilità di un indice di capacità contributiva "digitale"*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n. 4, 2021, p. 933 e ss.

Legislatore, il quale potrebbe esercitare il potere impositivo solo nei confronti di un presupposto economico tangibile, come l'essere titolari di elementi patrimoniali o di redditi, dai quali derivino vantaggi fiscalmente rilevanti: ciò significa che la condizione per l'introduzione di qualsiasi misura impositiva starebbe nella presenza di situazioni valutabili in modo oggettivo. L'articolo si porrebbe quindi a garanzia dei diritti individuali di ciascun contribuente.

A parere di un secondo filone di pensiero¹³¹, invece, il principio di capacità contributiva avrebbe finalità distributiva, per cui l'art. 53 si eleverebbe sostanzialmente ad un criterio sulla base del quale ripartire le spese pubbliche al fine di ottenere l'uguaglianza tra contribuenti. Appare evidente che, aderire ad una o ad altra interpretazione, crea delle differenze di legittimità dell'imposizione: secondo la prima, è esclusa l'imponibilità di presupposti diversi da manifestazioni di ricchezza, le quali siano prive di natura reddituale, patrimoniale o di consumo; per la seconda, la sola possibilità, concessa agli individui, di usufruire liberamente di qualsivoglia risorsa, magari anche traendone un vantaggio o provocandone l'usura, costituirebbe una fattispecie imponibile. In questi termini, si potrebbe legittimare un prelievo anche in caso di situazione di "vantaggio" del contribuente meramente immateriale e solo potenzialmente generatrice di ricchezza tangibile.

Volendo declinare quanto detto nell'ambito dell'economia digitale, occorre chiedersi se può essere da essa tratta una qualche forma di vantaggio: esso potrebbe sostanziarsi nella capacità delle economie digitali di creare valore in modo bidirezionale¹³² e di poterlo "immagazzinare" per generarne dell'altro in un secondo momento. Un'altra circostanza che porrebbe le imprese fondate sulle economie digitali in una posizione sopraelevata

¹³¹ Vedi, tra gli altri, Fedele A., *Gli incrementi nominali di valore dell'INVIM e il principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. fin. sc. fin., n. 1, 1982, p. 57 e ss. La capacità contributiva, in entrambe le visioni precedentemente esposte, si pone come limite alla discrezionalità del legislatore; tale limite assume connotato assoluto secondo la tesi per cui la capacità contributiva costituisce un dato idoneo a vincolare la legislazione ordinaria in relazione al fondamento solidaristico dei tributi, relativo secondo la tesi per cui la capacità contributiva risponde alla necessità di uguaglianza tra individui, potendo tale limite comprimere le possibilità del legislatore solo fin dove si ottiene il bilanciamento dei valori. Cfr. Boria P., *Costituzione commentata*, Wolters Kluwer.

¹³² Il valore sorge, da un lato, in capo all'impresa grazie all'interazione degli utenti e agli eventuali acquisti posti in essere dagli stessi, dall'altro il consumatore contribuisce proattivamente a creare valore per sé e per gli altri e nello stesso tempo a consentire la personalizzazione dei prodotti e servizi offerti dall'impresa. Cfr. Purpura A., *Note minime sulla configurabilità di un indice di capacità contributiva "digitale"*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n. 4, 2021, p. 938.

rispetto ai *competitors* operanti tradizionalmente risiede nell'essere sostanzialmente privi di costi organizzativi grazie alla possibilità di non utilizzare punti vendita fisici¹³³. Adottando una chiave interpretativa affine al secondo filone di pensiero tra quelli prima enunciati, le predette condizioni di vantaggio delle imprese basate sulle economie digitali rispetto a quelle tradizionali sembrerebbero porsi nella condizione di essere una ragione sufficiente a dare vita ad un presupposto impositivo¹³⁴.

Per quanto riguarda l'utente, esso può conseguire un vantaggio dall'utilizzo della rete più o meno misurabile e quantificabile, anche se un uso esclusivamente personale di essa non può costituire di per sé un indice di capacità contributiva¹³⁵. Per l'impresa, il vantaggio si concretizzerebbe nel raggiungimento di una posizione di privilegio all'interno del mercato derivante dall'utilizzo di informazioni digitali, a prescindere dal fatto che detta posizione venga poi "sfruttata" o rimanga inespressa, e ciò potrebbe configurarsi come un indice di capacità contributiva.

Secondo quanto fin qui affermato, le economie digitali dovrebbero rispondere, ai fini dell'imposizione, tanto della loro parte di ricchezza tangibile, riconducibile nei tradizionali indici di capacità contributiva, tanto al valore esclusivamente "digitale" da cui l'impresa possa trarre un beneficio anche solo potenziale, sia in termini di posizione di mercato sia in termini di vantaggio ipoteticamente traducibile in maggior profitto¹³⁶.

¹³³ Spesso, tuttavia, bisogna considerare che le imprese "digitali" si trovano a sostenere maggiori costi di logistica per la necessità di far arrivare i propri beni o servizi anche ad utenti situati molto lontano.

¹³⁴ Tuttavia, una ragionevole obiezione potrebbe sostanzarsi nel fatto che la posizione di vantaggio potrebbe derivare da un naturale andamento dei mercati o da una strategia aziendale particolarmente proficua, indipendente dall'aver utilizzato le economie digitali.

¹³⁵ Si rischierebbe di ricadere, infatti, nella fattispecie caratterizzante la *bit tax* del 1994 e la proposta del governo ungherese del 2014 consistente nel pagamento di 150 fiorini per ogni gigabyte di traffico.

¹³⁶ È evidente che l'interazione da parte dell'utente, anche con la cessione di dati personali, e la conseguente raccolta di dette informazioni da parte dell'impresa, possa costituire per quest'ultima un valore aggiunto di cui essa potrebbe servirsi, anche solo potenzialmente, per ottenere un vantaggio competitivo. Anche i Giudici della Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza 19 novembre 2008, n. 394, hanno chiarito che, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, un indice di capacità contributiva è considerato idoneo se "*espressivo di una specifica posizione di vantaggio economicamente rilevante*"; indipendentemente dal fatto che il bene assoggettato a tassazione sia idoneo a produrre reddito.

3.3. TASSAZIONE DEL DIGITALE UE: EVOLUZIONE NORMATIVA E DAC

Il percorso della tassazione del digitale nell'ambito dell'Unione Europea si può far iniziare nell'accordo tra Parlamento europeo, Consiglio e Commissione europea del 27 giugno 2013 sul Quadro Finanziario Pluriennale (QFP) 2014–2020, accordo che prevedeva la formazione di un gruppo di lavoro, presieduto da Mario Monti, per studiare vie più semplici ed eque per finanziare il bilancio dell'Unione. Tuttavia, il successivo pacchetto di misure, presentato nel 2018, che ha definito il QFP 2021–2027, non fa alcun riferimento alla tassazione dell'economia digitale¹³⁷. La necessità di una tassazione del digitale, con particolare riguardo alle multinazionali, è diventata sempre più impellente, dal momento che esse riescono a sottrarre gran parte della loro base imponibile alla tassazione degli Stati membri e, di conseguenza, privano l'UE di risorse; va annoverato, tra l'altro, che al fine di attrarre investimenti da parte delle multinazionali del digitale nel proprio territorio, molti Paesi abbiano fornito, a queste ultime, incentivi sottoforma di *rulings*¹³⁸. Nonostante l'UE abbia collaborato sin dall'inizio in sede OCSE per trovare un modello di imposizione del digitale comunemente accettato, è risultato subito evidente che la soluzione non si sarebbe trovata in tempi brevi, e per questo il 29 settembre 2017, in occasione del vertice ECOFIN tenutosi a Tallin¹³⁹, è stato formalmente conferito alla Commissione europea il mandato¹⁴⁰ per formulare proposte per la tassazione delle

¹³⁷ Il Parlamento europeo, nella risoluzione del 30 maggio 2018, si è interrogato sull' "assenza di proposte della Commissione riguardo alla creazione di una riserva speciale nel bilancio dell'UE alimentata da qualsiasi tipo di entrate impreviste, tra cui le ammende inflitte alle imprese in materia di concorrenza, nonché la tassazione delle grandi imprese del settore digitale e la tassa sulle transazioni finanziarie, quali nuove risorse proprie dell'UE". Vedi *Risoluzione del Parlamento europeo del 30 maggio 2018 sul quadro finanziario pluriennale 2021–2027 e le risorse proprie (2018/2714 (RSP))*, reperibile al link https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2018-0226_IT.pdf?redirect.

¹³⁸ Per la definizione di *ruling* si rinvia al capitolo 2.3.

¹³⁹ Il vertice di Tallin, a cui hanno partecipato i capi di Stato o di governo dell'UE, aveva l'obiettivo di avviare una discussione sui progetti di innovazione digitale in modo tale che l'Europa possa essere all'avanguardia, nonché un leader mondiale del digitale. Sul tema vedi Consiglio europeo, *Vertice di Tallin sul digitale, 29 settembre 2017*, reperibile al link <https://www.consilium.europa.eu/it/meetings/eu-council-presidency-meetings/2017/09/29/>.

¹⁴⁰ Il mandato ufficiale è stato preceduto da una dichiarazione politica, sottoscritta dai Ministri delle Finanze di Francia, Germania, Spagna e Italia, in cui si chiedeva alla Commissione di elaborare proposte per tassare il fenomeno del digitale a livello UE. Alla dichiarazione hanno, successivamente, aderito anche

multinazionali del digitale. A questo punto la Commissione, preso atto che un accordo definitivo è ottenibile solo in sede OCSE, si è attivata per “anticipare” una soluzione, spinta anche dal proliferare di iniziative individualistiche di molti Stati membri; il 21 marzo 2018 è stato presentato un pacchetto di proposte per la tassazione del mercato digitale a livello UE, così composto:

- Una presentazione delle misure proposte¹⁴¹;
- Due proposte di direttive;
- Una raccomandazione sull’adeguamento delle convenzioni contro le doppie imposizioni¹⁴².

Proposta di direttiva del Consiglio COM(2018) 147 final¹⁴³

Prima di delineare i caratteri peculiari della Proposta, si precisa che essa si pone l’obiettivo di “*affrontare le questioni suscitate dall’economia digitale delineando una*

Austria, Bulgaria, Grecia, Portogallo, Romania e Slovenia. Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell’economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022.

¹⁴¹ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio COM(2018) 146 *final*, intitolata “*E’ giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l’economia digitale*”. In essa si legge che “*è importante prevedere un contesto fiscale aggiornato in cui sia riconosciuto il pieno valore delle attività digitali e in cui le imprese orientate al digitale possano crescere beneficiando di un contesto imprenditoriale prevedibile ed equo.*” e che “*al pari di tutte le altre imprese, le imprese che svolgono attività digitali devono contribuire al gettito fiscale necessario per finanziare i servizi pubblici di cui si avvalgono.*” Ciò che la Commissione rileva è, infatti, che le imprese con presenza digitale significativa in uno Stato membro possono usufruire dei servizi di tale Stato senza però versare imposte in esso, a meno che non abbiano anche una presenza fisica significativa nel territorio. Il testo integrale della Comunicazione è reperibile al link https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF.

¹⁴² Raccomandazione della Commissione del 21.3.2018 *relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM(2018) 1650 *final*. In essa si legge “*La presente raccomandazione illustra una proposta di adeguamenti delle convenzioni in materia di doppia imposizione [...] di estendere il concetto di stabile organizzazione in modo da includere una presenza digitale significativa [...] e [...] inserire norme per l’attribuzione degli utili alla presenza digitale significativa o in relazione ad essa.*” Il testo integrale è reperibile al link https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf.

¹⁴³ La proposta in esame trova la sua base giuridica all’art. 115 TFUE, il quale prevede che l’Unione Europea possa adottare misure di ravvicinamento delle norme degli Stati membri che abbiano diretta incidenza sul funzionamento del mercato interno.

soluzione globale nell'ambito dei regimi di imposta sulle società vigenti negli Stati membri"¹⁴⁴ e, concretamente, di adattare il concetto di stabile organizzazione all'economia digitale. Detta stabile organizzazione, nell'ambito del digitale, si ha all'esistenza di una Presenza Digitale Significativa (PDS), la quale deve individuarsi sulla base di un criterio oggettivo¹⁴⁵, ovvero un'impresa deve soddisfare, all'interno di un periodo d'imposta, uno o più dei seguenti criteri:

1. Ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali¹⁴⁶ agli utenti di uno Stato membro superiori a 7 milioni di euro;
2. Numero di utenti di un servizio digitale in uno Stato membro superiore a 100.000;
3. Numero di contratti commerciali per servizi digitali superiore a 3.000.¹⁴⁷

Per considerare un utente come situato in un determinato Stato membro, si ricorre al metodo della localizzazione del dispositivo attraverso il quale esso sta accedendo all'interfaccia digitale, e ciò avviene utilizzando l'indirizzo IP (indirizzo di protocollo internet) del dispositivo stesso o altri metodi di geolocalizzazione se questi si dovessero rivelare maggiormente accurati.¹⁴⁸ Infine, all'art. 5, la Proposta di direttiva definisce il metodo di attribuzione degli utili alla PDS di un determinato Stato membro, chiarendo poi

¹⁴⁴ COM(2018) 147 *final*, p. 2.

¹⁴⁵ Art. 4, c. 3, Il presupposto oggettivo sta nel fatto che, per ravvisarsi una PDS, l'attività svolta dall'impresa in un determinato Stato membro deve essere, in tutto o in parte, costituita dalla fornitura di servizi digitali.

¹⁴⁶ Per la definizione di "servizi digitali", la Proposta di direttiva richiama l'art. 7, c. 1 del Regolamento di Esecuzione n. 282/2011/UE del Consiglio del 15 marzo 2011, in cui essi vengono definiti "*servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.*" Non è sufficiente, comunque, che vi sia una vendita di beni o servizi agevolata dalla rete e non sono ricompresi nemmeno i servizi di tele-radiodiffusione, di telecomunicazione. Per la lista dei servizi considerati digitali vedi Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *La fiscalità nell'economia digitale. Problematiche e scenari possibili*, 28 maggio 2018.

¹⁴⁷ COM(2018) 147 *final*, p. 9.

¹⁴⁸ Il processo di corretta localizzazione dell'utente è fondamentale poiché da ciò dipende la riconducibilità dei redditi ad uno o ad altro Stato membro. Esistono comunque rischi legati all'utilizzo dell'indirizzo IP, anche se esso viene utilizzato ai soli fini dell'applicazione della direttiva e non per l'identificazione dell'utente specifico (*vedi art. 8 della presente Proposta di direttiva*). Tuttavia, la Proposta non sembra tenere in considerazione il fatto che i soggetti passivi potrebbero trovarsi a custodire dati sensibili degli utenti per un periodo indefinito, con i connessi rischi sanzionatori e di *data breach*. Cfr. Purpura A., *Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all'"utentecentrismo"?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 2, 1 marzo 2020, p. 476.

che tali somme sono soggette solamente al regime di imposta sulle società di detto Stato: ci si basa sostanzialmente sulla disciplina dei prezzi di trasferimento utilizzata in ambito OCSE, secondo cui si ipotizza che la stabile organizzazione sia un'entità distinta e indipendente¹⁴⁹. In concreto, viene utilizzato il *Profit Split Method*¹⁵⁰, usando come fattori di ripartizione le spese sostenute per ricerca, sviluppo e commercializzazione, il numero di utenti e i dati raccolti in uno Stato membro; è consentito l'utilizzo di altri metodi se più appropriati, purché siano basati su principi accettati a livello internazionale.

*Proposta di direttiva del Consiglio COM(2018) 148 final*¹⁵¹

La seconda Proposta del pacchetto istituisce il sistema comune d'Imposta sui Servizi Digitali (ISD), il quale prevede un'aliquota del 3% da applicare sui ricavi derivanti dai servizi digitali¹⁵² forniti da imprese di grandi dimensioni¹⁵³. L'obiettivo dell'imposta

¹⁴⁹ L'art. 5, c. 2 recita "Gli utili attribuibili alla presenza digitale significativa [...] sono quelli che [...] avrebbe realizzato se fosse stata un'impresa separata e indipendente che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, [...] tenendo conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti, attraverso un'interfaccia digitale."

¹⁵⁰ Tale metodo richiede che la ripartizione venga fatta cercando di approssimarla a quella che sarebbe avvenuta tra imprese indipendenti, quindi non appartenenti allo stesso gruppo; nel caso in cui ciò risulti poco agevole, si deve procedere sulla base di un'analisi funzionale delle imprese coinvolte. Per approfondimenti si legga Casati R. *Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto dei beni immateriali*, in Riv. Il Diritto Industriale, n. 6, 1 novembre 2016, p. 562 e ss.

¹⁵¹ Alla p. 2 del testo della Proposta si evince che l'obiettivo è di affrontare "a titolo provvisorio il problema dell'inadeguatezza delle attuali norme in materia di imposta sulle società per l'economia digitale". In qualche modo la Commissione sembra prendere atto che le norme vigenti non sono più adeguate al contesto, in quanto non tengono conto che gli utenti e i dati raccolti da essi sono fondamentali per la creazione di valore.

¹⁵² I servizi digitali che rilevano ai fini dell'imposta sono indicati all'art. 3, c. 1 della medesima Proposta di direttiva. Inoltre, va rilevato che i ricavi entrano nella base imponibile al netto dell'IVA e di altre imposte analoghe. Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022.

¹⁵³ Per essere soggetto passivo della ISD è necessario, a prescindere che l'impresa sia stabilita in uno Stato membro o in una giurisdizione terza, che: 1. Il totale dei ricavi a livello mondiale sia superiore a 750 milioni di euro e 2. Il totale dei ricavi imponibili, ottenuti nell'UE, sia superiore a 50 milioni di euro. Nel caso l'impresa faccia parte di un gruppo, le soglie si guardano sui ricavi complessivi del gruppo. Secondo quanto riportato nel testo della Proposta di direttiva, la prima soglia serve per limitare l'imposizione alle imprese che dipendono fortemente da reti di utenti estese, che possono sfruttare una forte posizione di mercato e che, di conseguenza, hanno maggiori possibilità di praticare la pianificazione fiscale aggressiva (vedi *considerando n. 23*); la seconda soglia, invece, vuole limitare l'applicazione ai casi in cui l'impresa

introdotta è di giungere a tassare quei ricavi che si caratterizzano per il contributo fondamentale, nella produzione degli stessi, degli utenti che svolgono le attività digitali, di cui viene fornita una lista:

- Servizi di collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia;
- Trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività effettuate sulle interfacce digitali;
- Servizi di intermediazione, consistenti nella messa a disposizione degli utenti di interfacce digitali multilaterali, le quali permettono agli utenti di trovarne altri e di interagire, eventualmente anche agevolando cessioni di beni o prestazioni di servizi¹⁵⁴.

Nella Proposta sono contenute anche le istruzioni applicative della neo-introdotta imposta, a partire dall'aliquota che, come precedentemente detto, è fissata al 3%; l'ammontare diventa esigibile dal primo giorno lavorativo successivo alla chiusura del periodo d'imposta, e il soggetto passivo è tenuto a presentare la dichiarazione ISD, entro 30 giorni dalla chiusura di tale periodo, allo Stato membro di identificazione¹⁵⁵, il quale poi provvederà, nel caso in cui l'imposta sia dovuta in più Stati, a trasmettere agli altri le dichiarazioni ricevute e ogni altra informazione pertinente.

Il Parlamento europeo è intervenuto con la Risoluzione del 13 dicembre 2018, proponendo di:

- Includere tra i servizi digitali tassabili anche la fornitura di video, audio, giochi o testi¹⁵⁶;

abbia un'impronta digitale significativa a livello UE, e tale soglia dovrebbe, per questo motivo, essere fissata a livello di Unione, proprio per evitare l'influenza delle diverse dimensioni dei mercati esistenti all'interno dell'Unione stessa (vedi *considerando n. 24*).

¹⁵⁴ Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *La fiscalità nell'economia digitale. Problematiche e scenari possibili*, 28 maggio 2018.

¹⁵⁵ Il soggetto passivo ha l'obbligo di identificarsi, ovvero di comunicare per via elettronica allo Stato membro in cui produce i ricavi imponibili (che può essere diverso dallo Stato di residenza ai fini dell'imposta sulle società), di essere soggetto passivo ISD, entro 10 giorni dalla fine del primo periodo d'imposta; lo Stato membro di identificazione poi, procede ad attribuire al soggetto passivo un numero di identificazione. Sul tema si veda Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022 p. 138.

¹⁵⁶ Emendamento 9, *Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 13 dicembre 2018 sulla proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa (COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS))*.

- Fissare la soglia dei ricavi imponibili a livello UE a 40 milioni di euro, riducendola rispetto alla proposta originale¹⁵⁷;
- Modulare l'aliquota¹⁵⁸;
- Introdurre uno strumento di risoluzione delle controversie che potrebbero sorgere, relativamente al luogo di imposizione, tra i diversi Stati membri¹⁵⁹.

Nel marzo 2019, tuttavia, il Consiglio dell'Unione europea ha convenuto di non procedere con l'ISD, volendosi in un primo momento concentrare su uno strumento di portata più limitata, il quale contemplasse soltanto la pubblicità digitale mirata; il testo della Proposta di direttiva COM(2018) 148 *final* è stato perciò oggetto di rimodulazione al fine di considerare solo i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi pubblicitari digitali, costituendo il sistema comune d'imposta sulla pubblicità digitale IPD.¹⁶⁰

Un altro passo nella tassazione del digitale si riscontra nell'ambito della *Common Consolidated Corporate Tax Base* o CCCTB del 2011¹⁶¹. Essa è una Proposta di direttiva che si pone l'obiettivo di definire una base imponibile consolidata comune per le società facenti parte di gruppi multinazionali, alle quali applicare le aliquote proprie dei singoli Stati. La Proposta del 2011 venne presto abbandonata a causa dell'opposizione di alcuni Stati membri, quindi il Consiglio nel 2016 ha avanzato due nuove proposte, una relativa ad una *Common Corporate Tax Base* e l'altra ad una *Common Consolidated Corporate Tax*

¹⁵⁷ Emendamento 16, *Ivi*.

¹⁵⁸ Emendamento 50, *Ivi*.

¹⁵⁹ Emendamento 19, *Ivi*.

¹⁶⁰ Consiglio dell'Unione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sulla pubblicità digitale applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di servizi pubblicitari digitali 2018/0073(CNS)*, reperibile al link <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/it/pdf>.

¹⁶¹ COM(2011)0058 (CNS). La versione iniziale risale al 23 ottobre 2001 e si presentava come un'opzione, per i gruppi europei di società, per determinare la base imponibile dell'imposta societaria. Le società in questione avrebbero potuto determinare l'imponibile complessivo in modo unitario, sulla base di regole comuni; la base imponibile sarebbe poi stata ripartita tra gli Stati membri sulla base di parametri collegati all'effettiva presenza sul territorio di *business units*, agli investimenti, al personale, ecc.. Poi, su detta base imponibile, ciascun Paese avrebbe applicato la propria aliquota nazionale. Cfr. Carpentieri L., *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n. 1, 2022, p. 19 e ss.

Base, che ne rappresenta il secondo passo¹⁶²: come dichiarato in quest'ultima Proposta, la differenza rispetto alla versione del 2011 stava nello stabilire norme obbligatorie per gruppi che superavano una determinata dimensione, allo scopo di rafforzare l'opposizione alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva¹⁶³. Entrando nello specifico del testo, si legge che le norme della Direttiva riguardano le società appartenenti ad un gruppo i cui ricavi consolidati siano superiori a 750 milioni di euro nell'esercizio precedente a quello considerato ai fini dell'imposta. Per tornare ai temi oggetto della trattazione, la Commissione europea ha avuto modo di valutare la soluzione CCCTB per la tassazione dell'economia digitale, ma l'ipotesi è stata scartata in quanto:

- Non idonea, poiché si fonda sulla tradizionale definizione di stabile organizzazione;
- Nell'attribuzione degli utili non tiene conto del valore creato dagli utenti¹⁶⁴.

Tuttavia, la Commissione non ha escluso che questa potesse essere una soluzione ottimale, qualora avesse avuto una portata più ampia, tanto da farne esplicito riferimento all'interno della COM(2018) 147 *final*.¹⁶⁵

¹⁶² Rispettivamente, COM(2016) 685 e COM(2016) 683, 25 ottobre 2016. Secondo quanto esposto da Farri F. in *Il tramonto del binomio "residenza – stabile organizzazione" come criterio di collegamento territoriale per i redditi delle imprese multinazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022, p. 517, la CCCTB non trova la sua base giuridica all'art. 115 TFUE, come esplicitato nella Proposta di direttiva: il citato articolo consente all'UE di procedere al ravvicinamento delle disposizioni degli Stati membri che abbiano *incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno*. La direttiva, infatti, si pone l'obiettivo di sradicare i rischi di doppia imposizione o di doppia non imposizione, i quali però non incidono direttamente sui prezzi praticati dall'impresa, ma lo fanno solo nel momento in cui l'impresa decide di variare i prezzi stessi a causa di ciò; inoltre, la limitazione alle sole società appartenenti a gruppi di grandi dimensioni non farebbe altro che creare ulteriore differenziazione tra regimi fiscali. Per questi motivi, la Commissione ha ritenuto di non procedere oltre con CCTB e CCCTB.

¹⁶³ Diversamente, ciò che la nuova versione mutua dalla precedente è che i gruppi di imprese presenti in almeno uno Stato membro continuano a rimanere soggetti ad un unico insieme di norme per il calcolo della base imponibile in tutta l'UE, rimane automatica la compensazione transfrontaliera delle perdite e le norme sui prezzi di trasferimento non sono applicate all'interno del gruppo. Vedi COM(2016) 683 *final*, p. 3.

¹⁶⁴ Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 139.

¹⁶⁵ COM(2018) 147 *final*, p. 4, "[...] la Proposta di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB) costituirebbe la soluzione ottimale per garantire una tassazione societaria più equa ed efficiente dell'UE. Tuttavia la CCCTB, considerato il suo campo di applicazione attuale, non offrirebbe una soluzione strutturale ad alcune importanti sfide connesse alla tassazione delle imprese dell'economia digitale. Ciò è dovuto al fatto che la CCCTB ha un campo di azione limitato (in quanto è obbligatoria

Si è arrivati, a questo punto, al periodo caratterizzato dalla pandemia da Covid-19, la quale ha accelerato bruscamente l'espansione della *digital economy*. Dal momento che serviva una soluzione che fosse più rapida possibile, si è deciso di introdurre specifici obblighi di informazione nell'ambito dell'economia digitale, estendendo l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni disciplinato dalla *Directive on Administrative Cooperation* (DAC). La DAC, ovvero la Direttiva 2011/16/UE, in coerenza con le disposizioni OCSE, individua norme e procedure in base alle quali gli Stati membri devono scambiarsi informazioni pertinenti per l'Amministrazione: essa individua tre principali forme di scambio:

1. *Automatic exchange of information (AEOI)*, ovvero lo scambio obbligatorio e automatico di dati predefiniti in tempi prestabiliti;
2. *Exchange of information on request (EOIR)*, ovvero lo scambio su richiesta su uno o più contribuenti specificamente individuati;
3. *Spontaneous exchange of information (SEOI)*, ovvero lo spontaneo trasferimento di ogni informazione che un Paese ritenga rilevante per l'altro.

La Direttiva in questione è stata, fino ad ora, oggetto di ben 7 modifiche¹⁶⁶; quella che rileva, per i fini che si pone l'elaborato, è la DAC 7, o Direttiva 2021/514/UE.

DAC 7: Direttiva 2021/514/UE

La Proposta si inserisce all'interno di un pacchetto di misure chiamato *Package for fair and simple taxation* della Commissione, datato 15 luglio 2020; esso è composto da 3 iniziative correlate tra loro:

- Il *Tax Action Plan*, contenente 25 azioni per semplificare la tassazione e renderla più adatta all'economia moderna¹⁶⁷;

unicamente per le grandi società multinazionali) e che la definizione di stabile organizzazione della CCCTB deriva da quella attualmente applicata a livello internazionale. Inoltre, nella CCTB le regole per l'attribuzione degli utili potrebbero non tenere sufficientemente conto delle attività digitali di un'impresa."

¹⁶⁶ DAC 2: Direttiva 2014/107/UE; DAC 3: Direttiva 2015/2376/UE; DAC 4: Direttiva 2016/881/UE; DAC 5: Direttiva 2016/2258/UE; DAC 6: Direttiva 2018/822/UE; DAC 7: Direttiva 2021/514/UE; DAC 8: Direttiva 2023/2226/UE.

¹⁶⁷ COM(2020) 312 *final*.

- La *Communication on tax good governance*, nella quale si suggerisce una riforma del Codice di Condotta nonché un aggiornamento dell'elenco dei Paesi non collaborativi¹⁶⁸;
- La Proposta di direttiva del Consiglio contenente la modifica alla direttiva 2011/16/UE¹⁶⁹.

La Proposta, chiamata *The proposal on administrative cooperation*, ha come obiettivo l'estensione delle regole di trasparenza alle piattaforme digitali, poiché, come si legge nel testo, *“la mancata dichiarazione dei redditi percepiti dai venditori per la fornitura di servizi o la vendita di beni attraverso le piattaforme digitali comporta una diminuzione del gettito fiscale degli Stati membri. Inoltre, offre ai venditori un vantaggio rispetto a coloro che non utilizzano le piattaforme digitali.”*¹⁷⁰

La DAC 7 risente largamente dei lavori dell'OCSE, i quali hanno portato alla pubblicazione del *Model Rules* del 3 luglio 2020: esso è un report finalizzato a mettere fine alle iniziative dei singoli Stati membri in materia di raccolta di informazioni sulle transazioni all'interno delle piattaforme digitali; ci si è resi conto, infatti, che una soluzione a livello internazionale è più efficace rispetto ad iniziative unilaterali, anche perché i singoli Stati potrebbero non riuscire ad imporre obblighi su gestori di piattaforme con sede all'estero rispetto al proprio territorio.

Il testo della Proposta, già a partire dai *consideranda*, chiarisce la portata della Proposta stessa, la quale vuole bloccare i fenomeni di frode, evasione ed elusione fiscale proliferati a causa dell'assenza di obblighi in materia fiscale; a tal fine, vengono poste le seguenti linee guida:

- I gestori delle piattaforme¹⁷¹ sono ritenuti i soggetti più idonei a raccogliere e verificare le informazioni sui venditori che utilizzano le piattaforme;

¹⁶⁸ COM(2020) 313 *final*.

¹⁶⁹ COM(2020) 314 *final*, reperibile al link https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:e0b39c1f-c75b-11ea-adf7-01aa75ed71a1.0006.02/DOC_1&format=PDF.

¹⁷⁰ *Ivi*, p. 2.

¹⁷¹ Un gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione è *“qualsiasi gestore di piattaforma la cui residenza fiscale sia in uno Stato membro o che sia costituito secondo le leggi di uno Stato membro o che abbia la sua sede di gestione o una stabile organizzazione in uno Stato membro. Inoltre, l'ambito di applicazione delle norme comprende anche i gestori di piattaforme che non soddisfano nessuna di queste condizioni, ma facilitano lo svolgimento di un'attività pertinente da parte dei venditori oggetto di comunicazione che sono residenti ai fini della presente direttiva in uno Stato membro o relativamente alla locazione di beni immobili situati in uno Stato membro.”* Vedi COM(2020) 314 *final*, p. 11.

- L'obbligo di comunicazione¹⁷² deve riguardare tanto le attività transfrontaliere che quelle non transfrontaliere;
- L'obbligo di comunicazione deve applicarsi qualunque sia la natura giuridica del venditore, con eccezioni per gli enti pubblici¹⁷³;
- È opportuno che i gestori delle piattaforme possano comunicare i ricavi realizzati dai venditori, attraverso l'utilizzo della piattaforma stessa, in un unico Stato membro;
- L'obbligo di comunicazione è esteso ai gestori che, pur svolgendo attività commerciale nell'UE, non vi hanno residenza a fini fiscali né una stabile organizzazione, i quali sono tenuti a registrarsi presso uno Stato membro per assolvere i propri obblighi;
- Affinché sia garantita l'uniformità nell'applicazione delle disposizioni, è necessario che la Commissione sia dotata di competenze di esecuzione.

Va evidenziato che non tutte le attività svolte dai venditori fanno sorgere l'obbligo di comunicazione in capo al gestore, ma solamente le cosiddette attività pertinenti, individuate all'allegato V: sono considerate attività pertinenti quelle svolte in cambio di un corrispettivo, versato da un utente ad un venditore, in relazione all'attività stessa, e il cui importo sia in qualche modo conoscibile dal gestore. Sono escluse dalle attività pertinenti quelle svolte da un venditore in qualità di dipendente del gestore della piattaforma o di un'entità ad esso connessa; in sintesi, si tratta sostanzialmente di *e-commerce, sharing economy, travel, ecc.*¹⁷⁴

¹⁷² L'obbligo di comunicazione deve essere assolto entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono le informazioni raccolte; è precisato, nella Sezione III denominata "Obblighi di comunicazione", che qualora vi siano più gestori di piattaforme obbligati alla comunicazione, *"ciascuno di essi è esonerato dalla comunicazione di informazioni se può provare [...] che le stesse informazioni sono state comunicate da un altro Gestore di Piattaforma con Obbligo di Comunicazione."*

¹⁷³ È la Proposta di direttiva stessa a chiarire che gli enti pubblici dovrebbero essere esclusi dall'obbligo di comunicazione. Vedi COM(2020) 314 *final*, p. 19, *considerando* n. 10.

¹⁷⁴ Sul tema vedi Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 147 e ss; inizialmente era incluso anche il *crowdfunding*, successivamente eliminato. Le attività pertinenti individuate dalla DAC 7 divergono da quelle previste nel *Model Rules* OCSE, il quale considera solamente il noleggio di beni immobili e i servizi personali; l'OCSE, successivamente, ha introdotto l'opzione di estendere le attività rilevanti anche alla vendita di beni e al noleggio di mezzi di trasporto, allineandosi a quanto previsto nella Direttiva.

La Proposta di modifica in esame doveva naturalmente porsi il problema del trattamento dei dati oggetto di condivisione, e quindi chiedersi se, dal punto di vista della privacy, ci fossero delle difficoltà; sul punto è stato quindi consultato il Garante europeo per la protezione dei dati personali (o EDPS), il quale si è espresso nell'*Opinion 6/2020* del 28 ottobre 2020 con alcune raccomandazioni. Innanzitutto, ha dato parere favorevole alla previsione per cui il gestore di piattaforma mantenga presso di sé le informazioni da comunicare per non meno di 5 anni ma per non più di 7, successivamente al periodo oggetto di comunicazione¹⁷⁵; tuttavia, l'EDPS aveva manifestato perplessità riguardo alla previsione secondo cui sarebbe stata la Commissione responsabile del trattamento dei dati, motivo per cui il testo è stato modificato, facendo sorgere la responsabilità in capo alle Istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione, gli intermediari, i gestori di piattaforme e le Autorità competenti degli Stati membri¹⁷⁶.

Ciò che carica la Direttiva 2021/514/UE di tale importanza è il fatto che, diversamente da altri interventi che si sono arrestati già in una fase di proposta, essa è effettivamente a regime da marzo 2021¹⁷⁷, e quindi può dirsi uno dei primi passi dell'Unione per la tassazione dell'economia digitale, pur non possedendo gli stessi caratteri di onnicomprensività della COM(2018) 147 *final* e della COM(2018) 148 *final* in quanto si limita a riformare la cooperazione amministrativa tra gli Stati membri. Essa porta con sé un elevato grado di semplificazione, in quanto i gestori forniscono le informazioni allo stesso modo in tutti i Paesi membri, consentendo a questi ultimi di capire il reale volume d'affari di ciascun venditore e di applicare così la giusta imposizione.

In chiusura del tema, si ritiene interessante capire quale sia il motivo di fondo per cui elaborare una tassazione dell'economia digitale a livello di Unione Europea sia tanto ostico; il problema principale si sostanzia nella mancanza di un consenso unanime da parte degli Stati membri. Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea,

¹⁷⁵ Nella Sezione IV denominata "Efficace attuazione", si legge che, rispetto al parere del Garante europeo per la protezione dei dati personali, nella versione definitiva della DAC 7 entrata in vigore il 21 marzo 2021, il termine massimo di conservazione dei dati è stato esteso a 10 anni.

¹⁷⁶ All'art. 25, c. 3 si legge che la responsabilità è in capo ai predetti soggetti quando "*agendo da soli o congiuntamente, determinano le finalità e i mezzi del trattamento dei dati personali ai sensi del regolamento 2016/679/UE.*"

¹⁷⁷ La successiva modifica alla Direttiva 2011/16/UE, chiamata DAC 8 (Direttiva 2023/2226/UE), non si occupa precisamente dei temi legati all'economia digitale, ponendosi come *focus* le criptovalute e le attività ad esse connesse.

precisamente all'art. 311, stabilisce che l'istituzione di risorse proprie dell'Unione spetta al Consiglio, il quale deve deliberare all'unanimità e previa consultazione del Parlamento, seppur questa consultazione non sia vincolante ma soltanto obbligatoria; ciò garantisce a ciascuno Stato membro un potere di veto sulle decisioni, volto a tutelare la sovranità degli stessi nel proprio territorio. Tuttavia, molti Paesi si oppongono ad una regolamentazione uniforme in quanto offrono alle multinazionali del digitale dei regimi fiscali particolarmente agevolativi al fine di attrarle nel proprio territorio. La soluzione allo stallo che si viene a creare consisterebbe nella cosiddetta "Clausola passerella"¹⁷⁸ che consentirebbe al Consiglio di deliberare, in alcuni casi, a maggioranza qualificata. Per fare ciò, il Consiglio dovrebbe deliberare, all'unanimità e sentito il Parlamento europeo, il cambiamento di procedura legislativa; tuttavia, la Clausola non è mai stata utilizzata in quanto gli Stati membri temono che il cambiamento venga interpretato come il trasferimento del potere impositivo all'Unione Europea. La Commissione, a inizio 2019, aveva proposto l'abbandono definitivo della regola dell'unanimità in ambito fiscale, sostenendo che le sfide poste dalla celere evoluzione dell'economia digitale richiedessero risposte rapide a livello di Unione¹⁷⁹, ma durante il vertice ECOFIN del 12 febbraio 2019 gli Stati membri hanno confermato la loro contrarietà. Tuttavia, l'urgenza di ottenere nuove risorse per l'UE, anche a seguito dell'emergenza sanitaria portata dal Covid-19, potrebbe far rendere conto i Paesi della necessità di snellire il processo decisionale, e quindi di attuare quanto previsto dalla Commissione nella Proposta del 2019¹⁸⁰.

¹⁷⁸ Le Clausole passerella, previste all'art. 48 par. 7 del TFUE, sono un meccanismo che consente di modificare le norme decisionali che riguardano atti del Consiglio, permettendo di passare dall'unanimità alla maggioranza qualificata o dalla procedura legislativa speciale a quella ordinaria. Per approfondimenti si veda Parlamento europeo, *Clausole passerella nei trattati dell'UE: Opportunità per un processo decisionale sovranazionale più flessibile*, dicembre 2020, reperibile al link

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/659420/EPRS_STU\(2020\)659420_IT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2020/659420/EPRS_STU(2020)659420_IT.pdf).

¹⁷⁹ Commissione Europea, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo e al Consiglio, "verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE"*, Strasburgo COM(2019) 8 final.

¹⁸⁰ Cfr. Carpentieri L., *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n. 1, 2022 p. 25 e ss.

3.4. BEPS, OCSE, APPROCCIO A DUE PILASTRI (PILLAR I E PILLAR II), G20 – ARCHITETTURA GENERALE DEL SISTEMA

La volontà di sottoporre a tassazione l'economia digitale ha evidenziato la sostanziale inidoneità dei moderni sistemi tributari a ripartire correttamente la potestà impositiva tra Stati diversi; da ciò, le grandi imprese operanti nel digitale hanno tratto l'occasione di porre in essere degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva¹⁸¹ con l'obiettivo di ridurre, o talvolta azzerare, il prelievo fiscale. Con l'intensificarsi del fenomeno, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)¹⁸² e le Istituzioni europee hanno dato vita, negli anni, a diverse iniziative per cercare una soluzione che arginasse tali pratiche, le quali consentono alle imprese di dislocare i propri profitti verso territori a fiscalità privilegiata ottenendo di ridurre il carico fiscale a cui dovrebbero effettivamente essere sottoposte; tali fenomeni possono essere definiti di *Base Erosion and Profit Shifting*, o con l'acronimo BEPS.

A febbraio 2013 l'OCSE ha predisposto il documento *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (chiamato anche rapporto BEPS), seguito il 19 luglio dello stesso anno dalla pubblicazione dell'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, con l'obiettivo di instaurare un ciclo di iniziative per contrastare il sempre più crescente fenomeno di erosione della base imponibile; viene, inoltre, esplicitamente dichiarato che l'economia digitale ha svolto un ruolo chiave nell'aumentare le dimensioni di tale fenomeno.

Secondo i dati riportati nel rapporto BEPS del 12 febbraio 2013, le imprese multinazionali implementano di frequente degli schemi di pianificazione fiscale al fine di ridurre il carico

¹⁸¹ La pianificazione fiscale aggressiva è definita come una categoria concettuale del diritto tributario globale consistente nello sfruttamento delle differenze transnazionali tra gli ordinamenti tributari, al fine di ottenere vantaggi d'imposta che gli Stati non avrebbero inteso concedere. Cfr. Pistone P, *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in Riv. trimestrale di diritto tributario, n. 2, 2016.

¹⁸² L'OCSE è un'organizzazione internazionale di studi economici per i Paesi membri, i quali hanno in comune un governo di tipo democratico e un'economia di mercato. Essa svolge prevalentemente il ruolo di assemblea consultiva per la risoluzione di problemi comuni, l'identificazione di pratiche commerciali ed il coordinamento delle politiche locali e internazionali degli Stati membri. L'Organizzazione ha sede a Parigi e attualmente conta 36 Paesi membri, nonostante intrattenga rapporti anche con Paesi non membri e altre organizzazioni internazionali. Per approfondimenti vedi *OCSE – Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico*, reperibile sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze

https://www.dt.mef.gov.it/attivita_istituzionali/rapporti_finanziari_internazionali/organismi_internazionali/ocse/.

fiscale gravante su di esse: tuttavia, come mostra il rapporto stesso, tali schemi risultano spesso, almeno formalmente, non contrari alla legge, bensì allo spirito e all'obiettivo della norma stessa¹⁸³. Vengono, inoltre, illustrate le ricerche fatte per individuare la portata del fenomeno dell'erosione della base imponibile, condotte analizzando l'*effective tax rate* o ETR a cui sono sottoposte le multinazionali.

Le tecniche maggiormente utilizzate per la *base erosion* sfruttano le asimmetrie derivanti dalle differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali, dalla diversità di trattamento delle componenti di reddito e dalle difficoltà di valutazione e inquadramento di alcune tipologie di transazioni. Una prima area critica individuata dal rapporto è quella del *leverage*: i sistemi tributari nazionali incentivano le imprese a finanziarsi attraverso debito (piuttosto che tramite *equity*) in quanto ammettono in deduzione gli interessi passivi; proprio per questo, spesso le multinazionali mettono in atto schemi per finanziarsi tra loro, e in particolare concedendo risorse alle società sottoposte a regimi di tassazione più elevata¹⁸⁴. Da ciò deriva che gli interessi vengono dedotti dalla base imponibile soggetta ad imposizione maggiore, mentre la società finanziatrice, la quale percepisce tali interessi, beneficia di un regime fiscale più vantaggioso, riducendo così il carico fiscale complessivo del gruppo. Un'altra strategia per ottenere indebiti vantaggi fiscali utilizza i cosiddetti strumenti ibridi¹⁸⁵, i quali presentano sia caratteristiche del debito, sia caratteristiche

¹⁸³ Nel testo originale dell'OCSE "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" si legge "*while these corporate tax planning strategies may be technically legal, [...] the overall effect of this type of tax planning is to erode the corporate tax base of many countries in a manner that is not intended by domestic policy.*"

¹⁸⁴ Il meccanismo di pianificazione fiscale aggressiva nei finanziamenti infragruppo può coinvolgere anche una banca: l'entità collocata in uno Stato a bassa tassazione e un'altra società del gruppo, situata in un Paese a fiscalità ordinaria, ottiene un finanziamento da una banca. Quest'ultima sarebbe a questo punto in grado di fornire capitale proprio alla prima entità, deducendo gli interessi passivi dovuti alla banca e ottenendo dividendi i quali potrebbero essere esenti da tassazione. Cfr. Lancia R., *La deducibilità degli oneri finanziari nelle operazioni transfrontaliere: il caso Lexel AB contro Skatteverket tra mutato quadro normativo europeo, pianificazione fiscale aggressiva e nuovi orizzonti internazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022, p. 819 e ss.

¹⁸⁵ Nell'ordinamento italiano, gli strumenti finanziari ibridi sono assimilati alle azioni ai sensi dell'art. 44, c. 2 del TUIR; ai fini delle imposte sui redditi, infatti, le due fattispecie si considerano simili qualora la remunerazione degli strumenti finanziari sia costituita esclusivamente dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente o di altre società del gruppo. Il meccanismo di assimilazione risponde all'esigenza di omologare il regime impositivo, sia in capo al percettore sia in capo all'emittente, a quello previsto per gli utili da partecipazione; quest'ultimo regime, infatti, prevede, a fronte di una parziale esenzione in capo al percettore, l'indeducibilità della remunerazione per l'emittente. Si vuole altresì evitare un fenomeno di doppia imposizione economica, il quale si verificherebbe se all'indeducibilità della

dell'*equity*: la società che viene finanziata risiede in un Paese in cui tale strumento è considerato debito, e quindi beneficia della deduzione degli interessi, mentre la capogruppo lo assimila a *equity*, e quindi ciò che da esso deriva è trattato fiscalmente come dividendi, che secondo alcuni regimi sono esenti, totalmente o parzialmente, da imposta. Nel caso operassero entrambi i meccanismi agevolativi, il gruppo otterrebbe un vantaggio fiscale “doppio”.

Al fine di contrastare i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva, il rapporto BEPS esorta gli Stati ad adottare norme anti-elusione che:

- Non consentano la deduzione degli interessi se il rapporto debito/*equity* dell'impresa finanziata è eccessivo¹⁸⁶;
- Neghino i vantaggi derivanti dall'utilizzo di alcuni strumenti ibridi, in particolare nel caso in cui lo strumento sia trattato in modi diversi nei due Stati coinvolti;
- Limitino o neghino alcuni benefici fiscali qualora un'operazione risulti priva di sostanza economica;
- Disponzano ritenute alla fonte con aliquota più elevata rispetto a quanto normalmente previsto per i redditi da capitale o neghino la deducibilità di talune voci di costo.¹⁸⁷

Il documento successivo, denominato *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, parte dalla considerazione che le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dalle multinazionali abbiano raggiunto livelli inaccettabili¹⁸⁸; tale piano consta di 15 azioni, suddivisibili in tre gruppi, che mirano a contrastare i fenomeni che portano come conseguenza l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti verso regimi

remunerazione dal reddito dell'emittente fosse seguita una tassazione completa in capo al percettore della medesima remunerazione. Cfr. Lancia R., *Strumenti finanziari “ibridi”: profili di qualificazione e disallineamento da “ibridi”*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 2, 1 marzo 2021, p. 740 e ss.

¹⁸⁶ L'OCSE ha dedicato al tema della deduzione degli interessi come forma di erosione della base imponibile l'*Action 4* dal titolo *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*.

¹⁸⁷ Valente P., *Beps e transazioni finanziarie: erosione ed elusione internazionale delle basi imponibili*, in IlFisco, n. 6 del 2014.

¹⁸⁸ Tale considerazione sconta, senza dubbio, la crisi economica di inizio anni 2000, la quale ha coinvolto soprattutto Paesi sviluppati e quindi caratterizzati da un più alto livello di tassazione, che risultavano quindi maggiormente esposti a fenomeni di *base erosion*; la crisi ha quindi messo in luce la necessità di riequilibrare la tassazione per reperire risorse economiche per pareggiare i bilanci. Cfr. Viotto A., *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Giuridica 2019, p. 3.

fiscali più favorevoli. Il primo gruppo¹⁸⁹ punta a realizzare una coerenza tra regimi fiscali, eliminando le asimmetrie di trattamento di alcune componenti reddituali, applicando l'*economic nexus approach* al momento di riconoscere agevolazioni fiscali¹⁹⁰, utilizzando il più possibile lo scambio di informazioni sui *rulings* transfrontalieri e contrastando l'utilizzo delle CFC. Il secondo blocco¹⁹¹ cerca di riallineare la tassazione alla realtà economica, ribadendo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma: in questo ambito rientrano i temi dei prezzi di trasferimento e di elusione dello *status* di stabile organizzazione attraverso la frammentazione delle attività. Il terzo raggruppamento¹⁹² contiene le azioni volte a garantire maggiore certezza del diritto, attraverso misure come il *Country by Country Report*, e le regole sulla risoluzione delle controversie.¹⁹³ Il 5 ottobre 2015, con il coinvolgimento del G20¹⁹⁴, è stato emanato il report finale, corredato di una

¹⁸⁹ *Actions 2 e 4.*

¹⁹⁰ Di *nexus approach* si fa riferimento all'interno dell'*Action 5* intitolata *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*. All'interno del testo viene descritto il nesso che deve sussistere tra reddito agevolabile e spesa qualificata: esso è il fondamento del regime agevolativo per gli *intangibles* ed è stato individuato per fare in modo che le agevolazioni siano concesse a fronte di un'attività materiale e rilevante ai fini della produzione o implementazione del bene immateriale. Cfr. Melillo C., *Il Nexus Approach nel Patent Box*, in *Euroconference News*, 11 agosto 2017.

¹⁹¹ *Actions 6, 7, 8, 9 e 10.*

¹⁹² *Actions 12, 13 e 14.*

¹⁹³ La buona riuscita di quanto contenuto nel documento dipende in larga misura dal comportamento e dalle decisioni dei singoli Stati, in quanto non va dimenticato che le raccomandazioni dell'OCSE sono una forma di *soft law* e quindi non hanno caratteristica di vincolo. Come evidenziato da Marino G. in *La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2023, p. 406, i suggerimenti dell'OCSE, seppur non vincolanti per i destinatari, ovvero gli Stati membri, possiedono capacità persuasiva e autorevolezza tale da indirizzare le politiche nazionali verso l'omogeneità. Come osservato dall'autore, le fonti di *soft law* possono assumere tre funzioni: propositiva, come input di un processo normativo, interpretativa, volta a definire il significato di una *hard law*, e suppletiva, necessaria per regolamentare velocemente un settore di relazioni internazionali dove manca una disciplina formale e per la quale sarebbe necessario troppo tempo per raggiungere un accordo formale tra le autorità in campo.

¹⁹⁴ Il G20 è un gruppo internazionale di carattere informale composto da Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasile, Canada, Cina, Corea del Sud, Francia, Germania, Giappone, India, Indonesia, Italia, Messico, Regno Unito, Russia, Stati Uniti, Sud Africa, Turchia e UE. Nel complesso, il G20 rappresenta più dell'80% del PIL mondiale. Esso nasce nel 1999, come un meccanismo di dialogo tra economie, per discutere di stabilità economica, crescita sostenibile e della creazione di una nuova architettura finanziaria globale; nel 1997, infatti, era scoppiata in Asia una crisi finanziaria e valutaria, e l'obiettivo iniziale del gruppo era di affrontare le sfide portate da un avvenimento di tale portata. È proprio durante la

dichiarazione esplicativa che delinea le raccomandazioni raggiunte nell'ambito del progetto BEPS¹⁹⁵. Per quanto riguarda l'economia digitale, sono tre le *Actions* che più rilevano, delle quali viene dato ora approfondimento.

*Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*¹⁹⁶

L'evoluzione delle tecnologie informatiche (le cosiddette *Information and Communication Technologies*, di seguito ICT) ha consentito alle imprese di generare e immagazzinare valore attraverso fattori produttivi immateriali e modelli organizzativi fisicamente diffusi, solitamente in territori appartenenti a giurisdizioni diverse, rendendo in questo modo molto difficile l'individuazione del luogo in cui il valore viene realmente prodotto e in cui viene a formarsi, di conseguenza, un'imponibile. Si prende quindi atto della necessità di ridurre i vuoti normativi, dei quali le imprese favoriscono al fine di ridurre o annullare la tassazione ricadente su di esse.

Il problema della tassazione non può prescindere dall'analisi dei nuovi modelli di business adottati dalle imprese multinazionali, anche e soprattutto grazie alle ICT, tra i quali si menzionano l'*e-commerce*, i nuovi sistemi di pagamento, le pubblicità online e le piattaforme di partecipazione¹⁹⁷; questi *business models* presentano delle caratteristiche comuni¹⁹⁸:

- La trasferibilità di fattori immateriali, la capacità di spostamento degli utilizzatori e la facilità di spostamento delle funzioni aziendali grazie soprattutto ad una struttura snella e alla quasi totale assenza di personale;

Presidenza italiana che è stato raggiunto l'accordo sulla tassazione nel quadro OCSE e G20 comprendente i due pilastri di cui si parlerà in seguito. Per approfondimenti di veda il sito ufficiale del Ministero degli Affari esteri e della Cooperazione Internazionale reperibile al link https://www.esteri.it/it/politica-estera-e-cooperazione-allo-sviluppo/organizzazioni_internazionali/g20/.

¹⁹⁵ Il riferimento è a OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, consultabile al sito www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

¹⁹⁶ Per la versione estesa si legga OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, reperibile al link <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

¹⁹⁷ L'elenco completo si trova nell'*Executive summary* del sopracitato documento relativo all'*Action 1*.

¹⁹⁸ Viotto A, *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Giuridica 2019, p. 12 e ss.

- La necessità dei dati degli utenti e della loro partecipazione. Gli utilizzatori, infatti, più o meno consapevolmente partecipano al processo di generazione di valore delle imprese;
- Il *network effect*¹⁹⁹;
- Il fatto che vi siano diversi gruppi di utenti che interagiscono mediante un'unica piattaforma o un unico intermediario, e che le decisioni di un gruppo possano influenzare ciò che otterranno gli altri;
- La tendenza alla formazione di monopoli o oligopoli, i quali consentono di raggiungere e mantenere posizioni dominanti all'interno del mercato;
- Instabilità causata dalla facilità di entrata in un mercato formalmente privo di barriere all'ingresso e in continua evoluzione.

Per quanto riguarda le imposte dirette nell'economia digitale, un primo punto sul quale si innescano gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva è il legame tra il contribuente e una determinata giurisdizione, che se presente giustifica le pretese impositive di quest'ultima: le imprese, grazie ai sistemi di ICT, possono ora svolgere la propria attività e i propri affari in vari territori, senza la necessità di avere in essi una *taxable presence*. Da qui la necessità di rivedere la convenzionale definizione di stabile organizzazione, considerata fino a questo momento il criterio di collegamento più idoneo al fine di capire chi potesse avanzare presenze impositive su determinati redditi; inoltre, entra in crisi anche il perimetro delle cosiddette attività preparatorie o ausiliarie, in quanto queste ultime possono finire per avere un ruolo chiave nei nuovi business portati dai sistemi ICT, e che quindi non possono più essere escluse dall'imponibile.

Un secondo aspetto da considerare riguarda il valore dei dati raccolti, e in alcuni casi venduti, sugli utenti; se non si definisce chiaramente quale sia e a chi appartenga tale valore, risulta evidente la possibilità di mettere in atto piani per ridurre la base imponibile, dato che non è chiaro se e dove tali informazioni assumano una rilevanza fiscale.

L'*Action 1* si concentra soprattutto sul primo aspetto, proponendo un diverso *nexus* tra impresa e giurisdizione, basato sulla "significativa presenza economica in un territorio", riscontrabile qualora vi siano evidenze di intenzionale e continua relazione con un determinato territorio e un ritorno economico derivante dalle transazioni condotte, seppur a distanza, nel territorio stesso. Tale ritorno economico dovrebbe essere valutato

¹⁹⁹ Per la definizione si rinvia al paragrafo 3.1.

in termini lordi e in valuta locale, in modo da evitare possibili manipolazioni dell'ammontare, e dovrebbe essere introdotta una soglia al di sotto della quale non ricorre il presupposto impositivo; verrebbe inoltre introdotta una presunzione relativa, chiamata *anti-fragmentation rule*²⁰⁰, contro la quale il contribuente può presentare prova contraria dimostrando che l'attività di vendita o di prestazione non è stata suddivisa in modo artificioso al solo fine di rimanere sotto la soglia imponibile. Per superare eventuali difficoltà di attribuzione dei risultati, un'alternativa individuata era quella di una nuova "imposta di perequazione" o *equalisation levy* volta ad assicurare uguale trattamento tra le operazioni nazionali e transnazionali all'interno di una stessa giurisdizione ma concluse da remoto. *Lequalisation levy* viene considerata un'accisa gravante sui corrispettivi lordi pagati da clienti residenti in un determinato Stato per la fruizione di beni e servizi digitali forniti da imprese non residenti nello Stato di consumo; l'obiettivo di tale imposta è intercettare il valore prodotto nelle transazioni digitali internazionali per renderlo imponibile laddove esso viene consumato, a prescindere dalla localizzazione del fornitore, in modo da aggirare gli ostacoli di individuazione di criteri di collegamento territoriali. Tra le caratteristiche descritte nel testo OCSE, si sottolinea che l'accisa dovrebbe gravare sui fornitori e non sui consumatori finali²⁰¹, e non dovrebbe essere necessariamente proporzionale al valore della transazione, bensì potrebbe essere parametrizzata sul volume di dati o dei prodotti o servizi forniti. Tuttavia, nel *final report* del 2015 è la stessa Organizzazione a sollevare alcune criticità in merito alla reale possibilità di applicazione della *EL*: se l'obiettivo è la parità di trattamento tra imprese residenti e non, allora dovrebbe esserci pari imposizione per entrambe, ma da ciò potrebbe derivare una forma di doppia imposizione economica in quanto le imprese residenti sono soggette anche all'imposta sui redditi nel medesimo Stato, mentre le imprese non residenti sono soggette all'imposta sui redditi nel loro Stato di residenza e all'*EL* nello Stato della fonte. Per neutralizzare gli effetti della doppia imposizione, sarebbe necessario prevedere un

²⁰⁰ Si ritiene interessante riportare il contributo del Comando Generale della Guardia di Finanza nella Circolare 13/04/2018, n. 114153, in cui l'*anti-fragmentation rule* viene definita come un rimedio alle manovre delle multinazionali per eludere lo status di stabile organizzazione attraverso la polverizzazione del business in molteplici micro-operazioni le quali, se considerate singolarmente, potrebbero risultare prive della consistenza minima richiesta per acquisire rilevanza fiscale.

²⁰¹ Come osservato da Del Federico L. in "*La tassazione nell'era digitale. Genesi, diffusione ed evoluzione dell'equalisation levy*", in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4 del 1 ottobre 2020, p. 1433, bisogna tenere conto che il fornitore potrebbe poi traslare l'onere d'imposta sul consumatore finale, il quale finirebbe per essere il contribuente di fatto.

meccanismo di deducibilità dell'*equalisation levy* dall'imposta sui redditi per le imprese nazionali, mentre per quelle non nazionali l'applicazione dell'imposta solo qualora lo Stato di residenza non tassi il medesimo reddito o lo faccia utilizzando aliquote molto basse.²⁰²

*Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*²⁰³

Già nell'introduzione dell'*Action 7* l'OCSE prende atto di quali siano le strategie elusive più utilizzate legate al concetto di stabile organizzazione:

- La sostituzione di imprese controllate distributrici situate in un Paese estero con delle controllate-commissionarie le quali, non diventando formalmente proprietarie dei prodotti venduti, abbiano un reddito quantificato in una provvigione piuttosto che nell'intero margine commerciale;
- La separazione tra la trattazione degli affari e la conclusione dei contratti, in modo tale che il potere di concludere tali contratti, il quale fa sorgere il presupposto della stabile organizzazione personale, sia collocato al di fuori dello Stato o sia attribuito ad un agente indipendente²⁰⁴;
- L'artificiosa frammentazione delle attività tra molte entità diverse, al fine di sfuggire allo *status* di stabile organizzazione e ricondursi alla categoria delle attività preparatorie o ausiliarie.

Per cercare di arginare l'utilizzo di queste strategie, l'OCSE propone alcune modifiche ai paragrafi 4, 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE.²⁰⁵

In sintesi, il report stabilisce che ogniqualvolta un intermediario svolga, in un determinato Stato, attività dirette alla conclusione di contratti relativi ad un'impresa non residente, si deve ritenere che quest'ultima possieda, in detto Stato, un collegamento sufficiente a giustificare l'imposizione da parte di questo, salvo che tale soggetto si qualifichi come

²⁰² Con tali premesse, risulta chiaro come il *report* del 2015 sia una mera tappa intermedia. *Ivi*, p. 1436.

²⁰³ Per la versione estesa si legga OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, reperibile al link <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

²⁰⁴ Il quale, come stabilito dal Modello OCSE, è escluso dall'ipotesi di stabile organizzazione personale. Si veda paragrafo 2.2.

²⁰⁵ Per approfondimenti sul tema si veda Garbarino C., *L'impatto del progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 2, 1 marzo 2019, p. 587 e ss. e Viotto A., *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Giuridica 2019, p. 121 e ss.

agente indipendente, le cui caratteristiche sono state modificate rispetto a quelle previgenti. Le novità in tal senso sono riscontrabili nella circostanza per cui anche un commissionario che agisca senza spendere il nome dell'impresa può configurare una stabile organizzazione personale della stessa a patto che egli svolga un ruolo decisivo nella stipula dei contratti, i quali vengono poi sottoscritti dall'impresa senza porvi sostanziali modifiche.²⁰⁶

In tema di frammentazione delle attività, invece, le modifiche all'art. 5 si sostanziano nella cosiddetta *anti-fragmentation rule*, in base alla quale, se più attività vengono svolte in un determinato Stato da parte di una o più imprese collegate, si è in presenza di una stabile organizzazione se le diverse attività sono complementari tra loro, fatta salva l'ipotesi in cui esse abbiano carattere meramente preparatorio o ausiliario. Per quanto riguarda quest'ultima caratteristica il Commentario chiarisce che, per essere preparatoria o ausiliaria, un'attività deve distinguersi da quelle che, invece, costituiscono "*essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole*".²⁰⁷

*Action 11: Measuring and Monitoring BEPS*²⁰⁸

All'interno dell'*Action 11* l'OCSE si pone l'obiettivo di trovare alcuni indicatori che possano mostrare gli effetti del *Base Erosion and Profit Shifting*, prendendo però atto della difficoltà di portare a termine tale sfida a causa della complessità dei dati da ricavare e del fatto che essi potrebbero essere influenzati da altri fattori non direttamente connessi al BEPS²⁰⁹.

²⁰⁶ Cfr. Cirimbilla V. e Masi M., *La nuova definizione di stabile organizzazione "personale" contenuta nell'Action 7 del progetto Beps*, in *La Rivista delle operazioni straordinarie* n. 08-09/2017.

²⁰⁷ Nello specifico, l'attività deve essere svolta in un periodo relativamente breve, avendo riguardo alla natura delle attività principali svolte dall'impresa, e, per quanto riguarda il carattere ausiliario, non deve richiedere, normalmente, l'utilizzo di particolari asset e dipendenti. Cfr. Della Rovere A. e Pecorari F., *Stabile organizzazione: nel nuovo modello OCSE l'anti-fragmentation rule*, in *Ipsa Quotidiano*, 15 gennaio 2018.

²⁰⁸ Per la versione estesa si legga OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, reperibile al link <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

²⁰⁹ Molti Paesi offrono crediti d'imposta o aliquote più basse al fine di incentivare l'insediamento di imprese nel proprio territorio, ma tali pratiche non sono riconducibili al BEPS: finché le preferenze fiscali non sono schemi artificiali privi di sostanza economica, le analisi dovrebbero cercare di separarne gli effetti. Tuttavia, almeno nel 2015, le informazioni sull'entità degli incentivi fiscali dei singoli Paesi non

Per quanto riguarda l'economia digitale, e quindi l'*Action 1*, viene riportata l'osservazione che l'economia digitale sta diventando essa stessa l'economia, e che quindi fiscalmente non può più essere separata dall'economia "tradizionale"; inoltre, la *digital economy* possiede delle caratteristiche tali da consentire l'aggravamento dei rischi di BEPS²¹⁰. Secondo quanto riportato, la *Task Force* sull'economia digitale (TFDE)²¹¹ ha analizzato diverse alternative per affrontare queste nuove sfide fiscali, formulando tre opzioni di politica fiscale per tassare le attività dei venditori stranieri privi di una stabile organizzazione nel territorio:

1. Modifiche alle soglie di SO e delle relative regole di attribuzione degli utili ai fini del calcolo della *Corporate Income Tax* sul reddito generato dalla vendita di beni e servizi digitali a clienti residenti da parte di un venditore straniero privo di stabile organizzazione;
2. Introduzione di un'accisa su alcune transazioni digitali;
3. Previsione di una ritenuta alla fonte (*withholding tax*) sulle entrate lorde relative ad alcuni tipi di transazioni digitali.

Per stimare gli effetti fiscali delle alternative proposte è necessario iniziare dalla stima delle vendite per ciascun tipo di transazione digitale soggetta all'imposta; a tal fine, potrebbero essere utilizzati dati provenienti da relazioni settoriali o da banche dati nazionali²¹², separando però le vendite di chi possiede una SO e di chi no.

erano disponibili, e quindi tale separazione non era agevolmente praticabile. Cfr. Viotto A., *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Giuridica 2019, p. 169 e ss.

²¹⁰ All'interno dell'*Action 1* si legge "In many cases, the nature of the strategies used to achieve BEPS in digital businesses is similar to the nature of strategies used to achieve BEPS in more traditional businesses. Some of the key characteristics of the digital economy may, however, exacerbate risks of BEPS in some circumstances, in the context of both direct and indirect taxation. Therefore, it is necessary to examine closely not only how business models may have evolved in the digital economy, but also how overall business models can be implemented in an integrated manner on an international scale from a legal and tax structuring perspective."

²¹¹ La *Task Force* sull'Economia Digitale supporta le attività del G20 sulle questioni sollevate dall'economia digitale; essa evidenzia il ruolo svolto dalla trasformazione digitale per la crescita economica e sociale. Per approfondimenti si legga Banca d'Italia, *Principali temi e gruppi di lavoro del G20*, reperibile al link <https://www.bancaditalia.it/focus/g20-2021/temi-gruppi/index.html?dotcache=refresh>.

²¹² In generale, secondo quanto riportato nel *report* dell'OCSE relativo all'*Action 11*, molti studi in materia si basano su banche dati transnazionali che, a causa delle limitazioni territoriali, rendono tali studi specifici di alcuni territori e difficilmente estendibili ad altri Paesi. Successivamente, si è tentata la via di database a carattere globale, i quali avevano però la limitazione di contenere informazioni solo di quelle

Successivamente, la stima della base imponibile va moltiplicata per le aliquote fiscali per ottenere una previsione degli effetti fiscali.

Per quanto riguarda l'Action 7, il report *Measuring and Monitoring BEPS* sostiene che sia difficile stimare gli effetti delle contromisure proposte in tema di stabile organizzazione, in quanto è necessario concentrarsi sulle imprese multinazionali, le quali attività potrebbero essere interessate dalle nuove misure, per poter cogliere l'entità del cambiamento. Viene, in ogni caso, evidenziato che l'abbassamento delle soglie porterà quantomeno alla tassazione di entità afferenti alle multinazionali in luoghi dove prima essa veniva evitata.²¹³

Successivamente, il 16 marzo 2018, l'OCSE ha pubblicato il *Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*²¹⁴ per analizzare i progressi fatti in materia di tassazione dell'economia digitale. Al suo interno vengono attenzionati, oltre agli sviluppi nell'implementazione dell'Action Plan sulla fiscalità della *digital economy*, le nuove modalità con cui i dati e la partecipazione degli utenti possono contribuire alla generazione di valore. Viene, quindi, posto l'interrogativo se tale valore e il luogo in cui viene realizzato siano da considerarsi rilevanti per l'imposizione dei profitti

entità che comunicavano volontariamente le loro informazioni a tali database. Per quanto riguarda la possibilità di utilizzare dati macroeconomici, seppur questi non consentano di rappresentare il fenomeno a livello di singola impresa, possono senza dubbio fornire una dimensione approssimativa di BEPS. In ultima istanza, è utile sottolineare che la maggior parte degli studi accademici non ha calcolato l'effetto fiscale a seguito della stima del BEPS, in quanto per fare ciò è necessario tenere conto delle diverse norme contabili, fiscali e di trattamento delle perdite di ciascun Paese. Cfr. Viotto A., *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Giuridica 2019, p. 172 e ss.

²¹³ OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS*, Action 11 – 2015 Final Report, OCED/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, reperibile al link <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

²¹⁴ L'OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (IF) è stato istituito nel 2016 per assicurare che i Paesi interessati, incluse le economie in via di sviluppo, potessero partecipare a pari condizioni al progresso delle norme sulle questioni relative al BEPS. L'ultimo aggiornamento risalente al 15 novembre 2023 vede 145 Paesi partecipanti: la lista completa è consultabile al link <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Esso rappresenta la più alta istanza tecnica e politica responsabile di quanto contenuto nel progetto BEPS, e pertanto si occupa di verificare l'applicazione degli standard elaborati. Inoltre, l'IF elabora raccomandazioni per il G20 e il G7 su questioni di politica fiscale: in particolare, i ministri delle finanze del G20 hanno incaricato l'IF di portare avanti i lavori sulla tassazione dell'economia digitale con l'obiettivo di presentare una soluzione a lungo termine. Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 54.

delle multinazionali del web: la preoccupazione che si evidenzia nel *Report* è infatti quella di un possibile disallineamento territoriale, il quale sottrarrebbe dall'imponibile la gran parte dei profitti ottenuti da tali imprese²¹⁵. Tuttavia, all'interno del documento manca una definizione formale di creazione del valore.²¹⁶ Il secondo capitolo è interamente dedicato ad approfondire i caratteri fondamentali dei mercati digitali, evidenziando come i nuovi business siano in grado di generare valore che possa assumere rilevanza economica e, quindi, fiscale. L'analisi della *Task Force on the Digital Economy* si fonda sul concetto di creazione del valore²¹⁷, il quale viene idealmente suddiviso in tre forme, corrispondenti a tre tipologie di processi di creazione dello stesso:

1. Il *value chain*, il quale individua l'insieme di attività che servono ad ogni impresa per convertire gli *input* in *output*. Questo concetto, oramai inadeguato²¹⁸ nel contesto della *digital economy*, prevede l'individuazione di cinque attività primarie per la materiale realizzazione del prodotto, e di quattro accessorie che forniscono gli input per le attività primarie;
2. Il *value network* il quale si fonda su una *mediating technology*: quest'ultima è una tecnologia utilizzata dai gestori di piattaforme per mettere in contatto gli utenti e

²¹⁵ Corasaniti G., *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020, p. 1405 e ss.

²¹⁶ Il tema viene affrontato con un approccio astratto e fondato perlopiù su esempi, rendendo difficile la comprensione di quando si è in presenza di un valore economicamente rilevante nell'ambito dell'economia digitale. *Ivi*.

²¹⁷ Come osservato da Corasaniti G., la TFDE non ha considerato che, presi di per sé, i dati non possedano alcun valore, ma che quest'ultimo sta nella capacità di ciascuna impresa di raccogliarli e analizzarli per poi trarne un guadagno economico; anche il valore generato dalla partecipazione degli utenti non è facilmente stimabile. Un ulteriore problema che non trova risoluzione all'interno del report sta nell'individuazione del luogo in cui il valore viene generato e, di conseguenza, possa divenire oggetto di imposizione. *Ivi*.

²¹⁸ È lo stesso report ad evidenziare le criticità del modello della *value chain* proposto da Michal Porter:

- *Its limited ability to incorporate value created from information flows;*
- *The fact that it was originally designed for applicability to domestic firms;*
- *Its limited applicability to services.*

Per la versione integrale si legga OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, reperibile al link <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

farli interagire tra loro. In questo contesto il valore è generato dalle azioni poste in essere al fine di garantire tale contatto tra gli utenti;²¹⁹

3. Il *value shop*, il quale trova applicazione nei mercati in cui il venditore si relaziona solo con una particolare tipologia di utenti. Si caratterizza per l'utilizzo di una peculiare tecnologia che consente di fornire la soluzione più adatta per il consumatore. Il valore, in questo caso, è generato dalla capacità dell'impresa di comunicare soluzioni adeguate, le quali possono accrescere la sua reputazione.

Si giunge così al 8 ottobre 2021, giorno in cui l'OCSE ha pubblicato un piano dettagliato di quella che viene chiamata *Two-Pillar Solution* per affrontare le sfide derivanti dalla tassazione dell'economia digitale.

Pillar One

Il primo pilastro riguarda l'allocazione degli utili e il concetto di *nexus*, allontanandosi dal tradizionale approccio basato sulla presenza fisica e trasferendo i diritti impositivi alle *market jurisdictions*, ovvero alle giurisdizioni in cui sono ubicati gli utenti dai quali deriva il valore per l'impresa. Operativamente, le disposizioni del *Pillar One* si applicano solamente alle multinazionali di grandi dimensioni, con ricavi globali superiori a 20 miliardi di euro e un utile ante-imposte superiore al 10%²²⁰; il primo pilastro è costituito a sua volta da due sottoinsiemi chiamati *Amount A* e *Amount B*: secondo il primo, il profitto mondiale viene diviso in più parti, di cui il primo 10% è tassabile nel Paese di residenza della multinazionale, e l'eccedenza (*residual profit*) diventa imponibile per il 25% nel Paese mercato, anche in assenza di una stabile organizzazione all'interno di quest'ultimo²²¹, a patto che in tali giurisdizioni il gruppo multinazionale realizzi ricavi per

²¹⁹ Nel testo si legge "In a value network, value is created through the action of linking: the organisation and facilitation of exchange between users. Linking may be direct as in case of [...] social network, [...] or indirect as in retail banking or insurance."

²²⁰ La soglia del 10% si riferisce al rapporto tra il profitto al lordo delle imposte e i ricavi.

²²¹ In questo insieme di regole assume particolare rilevanza il concetto di *nexus* come criterio per rilevare la presenza digitale significativa dell'impresa in un territorio attraverso la valorizzazione della posizione dell'utente finale. Così facendo, vengono vanificate le tecniche elusive poste in essere dalle multinazionali e si garantisce uno strumento da affiancare alla stabile organizzazione, la quale non è più in grado di intercettare i redditi delle imprese della *digital economy*. Cfr. Pesiri S., *L'approccio a due pilastri: problemi e soluzioni alla base della riforma del sistema fiscale internazionale*, in *Ius in Itinere*, 9 dicembre 2022.

almeno un milione di euro²²². L'*Amount B*, invece, è volto a contrastare le alterazioni dei prezzi di riferimento nelle operazioni infragruppo, le quali diventano particolarmente complesse soprattutto quando riguardano i servizi digitali. A tal fine viene individuato un *ordinary return margin* ottenuto, avendo riguardo al principio di libera concorrenza, attraverso il confronto dell'operazione con quelle analoghe concluse tra soggetti indipendenti²²³; in questo modo si vuole cercare di evitare lo spostamento di profitti, tra diverse entità di un gruppo, verso i Paesi a fiscalità privilegiata²²⁴.

Pillar Two

Il punto fondamentale del secondo pilastro è l'introduzione di un'aliquota fiscale minima globale del 15% per le imprese o gruppi multinazionali il cui fatturato sia superiore a 750 milioni di euro, al fine di creare un insieme di regole che limitino la pianificazione fiscale aggressiva e la *race to the bottom*²²⁵ tra gli ordinamenti. A tale scopo, vengono istituite tre

²²² La soglia di un milione di euro viene abbassata a 250mila euro per quei Paesi con PIL inferiore a 40 miliardi di euro.

²²³ L'obiettivo principale è l'allocatione di un profitto minimo per le attività di marketing e distribuzione.

²²⁴ Si ritiene necessario evidenziare che la portata della Proposta risulta molto limitata a causa delle soglie imposte: secondo quanto riportato dall'OCSE già nel luglio 2021, il gettito aumenterebbe appena dell'1% e il numero di imprese coinvolte sarebbe inferiore a 800 a livello globale. Si veda *OECD/G20, Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, luglio 2021, p. 12.

²²⁵ La *race to the bottom* consiste in una progressiva riduzione delle aliquote delle *corporate tax* degli Stati membri; la causa principale di questo fenomeno risiede nella volontà di attirare nel proprio territorio più imprese possibili, afferenti soprattutto alla *digital economy*, allo scopo di allargare la propria base imponibile. Dal momento in cui un Paese abbassa le proprie aliquote, si innesca un meccanismo di reazione a catena in quanto gli altri Stati lo imiteranno per cercare di rimanere competitivi. Nello specifico dell'economia digitale, si è assistito ad un processo combinato a cui hanno preso parte anche alcune amministrazioni fiscali, le quali hanno accordato appositi *ruling*, consentendo alle multinazionali del digitale di diminuire ulteriormente il *quantum* impositivo gravante su di esse. Cfr. Perrone A., *L'equa tassazione delle multinazionali in Europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*, in Riv. Trimestrale di Diritto Tributario, n. 1, 2019, p. 68 e ss. Secondo quanto riportato da Carpentieri L., in *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria* in Riv. Trimestrale di Diritto tributario, n. 1, 2022, p. 13 e ss., tra il 1980 e il 2020 l'aliquota media globale dell'imposta sui redditi delle società è diminuita dal 46 al 26%; in questo contesto sono sicuramente agevolati i Paesi di piccole dimensioni, i quali possono permettersi minori introiti in quanto si trovano a dover finanziare una minor spesa pubblica. Negli Stati maggiori, invece, la scelta di una "corsa a ribasso"

nuove regole: l'*Income Inclusion Rule* (IIR), l'*Undertaxed Payment Rule* (UTPR), le quali appartengono al gruppo di disposizioni denominato *Global Anti-Base Erosion Model Rules*, e la *Subject to Tax Rule* (STTR). La principale di queste, ovvero l'IIR, si focalizza sul livello di imposizione effettivamente gravante su di un gruppo in ogni giurisdizione in cui è attivo (c.d. *Effective Tax Rate* o ETR), e impone una soglia minima pari, appunto, al 15%. Ogni qualvolta l'ETR risulti inferiore alla *minimum tax* del 15%, si dovrà applicare un'imposta aggiuntiva (c.d. *top-up tax*) pari alla differenza; i diritti impositivi dell'imposta aggiuntiva vengono allocati sulla base di un approccio *top-down*, ovvero guardando innanzitutto allo Stato in cui ha sede la società più vicina all'apice della catena proprietaria del gruppo, a meno che questo non rinunci al diritto, situazione nella quale si riscenderebbe la catena²²⁶. Per quanto riguarda l'UTPR, traducibile come "regola dei pagamenti sottotassati", essa prevede la negazione di detrazioni o l'impedimento della rettifica di utili che non risultino soggetti al livello minimo di tassazione ai sensi dell'IIR. In ultima istanza, la STTR si pone come meccanismo di salvaguardia in quanto consente a ciascuna giurisdizione di prevedere un'imposta alla fonte su determinati pagamenti intercompany soggetti ad un'imposizione nominale inferiore al 9%.²²⁷

Secondo le stime dell'OCSE aggiornate al 18 gennaio 2023, la *global minimum tax* può comportare un aumento delle entrate globali annuali di circa 220 miliardi di dollari, pari al 9% delle entrate fiscali globali sul reddito delle società²²⁸.

In parallelo ai lavori dell'OCSE, il Consiglio dell'Unione Europea ha approvato il testo della Direttiva 2022/2523/UE "intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale

risulta fallimentare, in quanto mette eccessivamente sotto pressione le finanze pubbliche e costringe a tagliare alcune prestazioni.

²²⁶ Come evidenziato da Farri F. in *Il tramonto del binomio "residenza-stabile organizzazione" come criterio di collegamento territoriale per i redditi delle imprese multinazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022, p. 583, la *top-up tax* verrà applicata tendenzialmente nel Paese di residenza della capogruppo, a meno che questo non sia caratterizzato da fiscalità privilegiata; in quest'ultimo caso, si scenderebbe lungo la catena fino a trovare un'entità del gruppo collocata in un Paese a fiscalità ordinaria.

²²⁷ Nello *Statement* relativo alla *Two-Pillar Solution* dell'8 ottobre 2021 si legge che i membri dell'IF che applichino aliquote nominali delle imposte sui redditi delle società inferiori all'aliquota minima STTR ad una serie definita di pagamenti, devono implementare nei loro trattati bilaterali la STTR; il diritto di tassazione è limitato alla differenza tra l'aliquota minima e l'aliquota d'imposta.

²²⁸ OECD, *Revenue impact of international tax reform better than expected*, 18 gennaio 2023.

per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione"²²⁹; nonostante tale Direttiva dovesse essere attuata dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2023, e per quanto riguarda l'Italia essa è stata recepita con il D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, i meccanismi di funzionamento previsti troveranno applicazione in due momenti differenti: per quanto riguarda l'IIR, dagli esercizi fiscali a partire dal 31 dicembre 2023, per l'UTPR da quelli a partire dal 31 dicembre 2024. Sempre dal punto di vista temporale, è previsto che gli Stati membri in cui risiedono meno di dodici entità controllanti, capogruppo di gruppi rientranti nell'ambito di applicazione della Direttiva, possano scegliere di non applicare le due regole sopracitate per sei esercizi finanziari consecutivi a partire dal 31 dicembre 2023, informando la Commissione entro la medesima data.

La Direttiva è molto simile a quanto contenuto nelle *GloBE Rules*, seppur con alcuni accorgimenti: già nel testo dell'OCSE erano previsti i *substance-based carve outs*, i quali si sostanziano nella possibilità di dedurre, per i fini dei calcoli sul *Pillar Two*, il 5% del valore dei *tangible assets* dell'impresa e il 5% dei costi del personale. Il fine di tale previsione è quello di distinguere le imprese nate per portare avanti una vera attività imprenditoriale da quelle create al solo scopo di ridurre al minimo il carico impositivo²³⁰. Una differenza è, invece, riscontrabile nell'ambito di applicazione delle disposizioni: la Direttiva, infatti, include anche i gruppi domestici, per evitare qualsiasi forma di discriminazione o di svantaggio per i gruppi multinazionali; se non si fosse attuato questo aggiustamento, le multinazionali avrebbero subito un ingiusto trattamento per il solo fatto di avere un'attività di tipo transnazionale, e la Direttiva sarebbe stata esposta al rischio di pronunce di illegittimità da parte della Corte di Giustizia²³¹. Un ulteriore elemento di differenziazione si rileva nella definizione dell'UPTR, la quale diventa *Undertaxed Profit*

²²⁹ La Direttiva è stata preceduta da una Proposta di Direttiva della Commissione Europea, la quale si poneva l'obiettivo di implementare la nuova normativa anche nel diritto dell'UE.

²³⁰ La scelta adottata sembra saggia, in quanto permette di legare la concessione di un beneficio a due fattori considerati meno mobili di altri e quindi meno soggetti a spostamenti artificiali a fini elusivi. Cfr. Pesiri S., *Pillar Two e global minimum tax: considerazioni sulla compatibilità della riforma OCSE con il diritto dell'Unione Europea*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2023, p. 534.

²³¹ I gruppi multinazionali operanti in giurisdizioni con un ETR sotto il minimo previsto dalla riforma sarebbero stati soggetti alla *top-up tax* e agli altri meccanismi previsti dal secondo pilastro; diversamente, i gruppi a dimensione nazionale non avrebbero dovuto, nelle medesime circostanze, versare alcuna imposta aggiuntiva, attuando un'ingiusta disparità di trattamento. Era necessario, inoltre, garantire il principio della libertà di stabilimento.

Rule, sostanziandosi però in regole analoghe a quelle previste nel 2021²³². In ultima istanza, è interessante evidenziare il fatto che viene concessa agli Stati la possibilità di optare per una *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* o QDMTT: in caso di esercizio di tale opzione, scatterebbe una forma di tassazione aggiuntiva per tutte le entità del gruppo soggette a bassa imposizione; questa regola consentirebbe agli Stati, almeno inizialmente, di mantenere il proprio regime fiscale, intervenendo solo in una fase successiva con una tassazione aggiuntiva per ripristinare l'equità fiscale prevista dalla riforma ed evitare che i diritti impositivi vengano attribuiti ad uno Stato concorrente.

3.5. IVA

L'Imposta sul Valore Aggiunto, o IVA, è l'imposta indiretta più importante nel sistema tributario italiano, considerato che essa è armonizzata a livello di Unione Europea e applicata con criteri omogenei in tutti i Paesi membri al fine di evitare distorsioni della concorrenza derivanti da differenti criteri di tassazione. Prima di declinare la trattazione nell'ambito della *digital economy*, si ritiene utile fornire un breve ma indispensabile inquadramento generale del tributo in questione; innanzitutto, esso è stato ideato per colpire il consumatore finale, il quale si configura come contribuente di fatto, anche se formalmente si applica alle imprese e ai lavoratori autonomi, qualificati come soggetti passivi e contribuenti di diritto. L'acquirente o committente si trova quindi a pagare il prezzo della transazione addizionato dell'IVA, ma se egli è a sua volta un imprenditore o lavoratore autonomo potrà detrarre l'imposta da quella da lui dovuta per le proprie prestazioni di vendita²³³. Per quanto riguarda l'aspetto territoriale, vedremo in seguito che i problemi legati all'applicazione del tributo all'economia digitale ruotano

²³² Come suggerito dal nome, la differenza consiste nel fatto che la *Undertaxed Payment Rule* mira ad intercettare i pagamenti tra società appartenenti ad un gruppo i quali risultino sottotassati, mentre la *Undertaxed Profit Rule* si concentra sui profitti complessivi, affinché questi non risultino sottotassati. Già all'interno della Proposta di Direttiva della Commissione Europea era previsto di tagliare la STTR, la quale si presta maggiormente ad essere oggetto di convenzioni bilaterali.

²³³ Ogni soggetto passivo versa all'Erario, quindi, per ogni periodo, la differenza tra l'IVA a debito e l'IVA a credito; il consumatore finale non ha la medesima possibilità, e quindi ricade su di lui l'effettivo onere d'imposta. In aggiunta, l'ammontare di imposta da pagare si forma lungo tutto il ciclo produttivo e distributivo dei beni/servizi, e viene anticipato di volta in volta dai soggetti passivi; tuttavia, il carico finale prescinde dal numero di passaggi intermedi e quindi si può concludere che l'IVA sia un'imposta che non altera le regole del mercato e della distribuzione.

prettamente attorno ad esso; la regola generale sostiene che l'IVA debba essere incassata nel Paese del consumo, dato che mira a colpire il consumatore finale. Per cui, nel caso di beni o servizi destinati al consumo estero, l'imposta non va applicata nello Stato di origine bensì in quello di destinazione. I soggetti passivi residenti in uno Stato diverso dall'Italia, i quali dovessero versare l'IVA sugli acquisti, avvenuti in territorio italiano, di beni o servizi destinati al consumo estero, possono ottenere il rimborso dell'imposta sotto determinati requisiti e purché non abbiano altri strumenti per evitare l'onere in Italia²³⁴; se, peraltro, lo Stato di residenza del soggetto passivo è non-UE, il diritto al rimborso è esercitabile solo a condizioni di reciprocità, ovvero se tale Paese riconosce il medesimo diritto anche agli operatori UE. Sempre per rispettare il principio della tassazione nel luogo del consumo, anche i privati residenti extra-UE potevano acquistare, senza applicazione dell'IVA, beni che fossero trasportati al di fuori dell'Unione entro tre mesi dalla transazione, fornendone prova.²³⁵

Essendo l'IVA un'imposta armonizzata a livello di Unione Europea²³⁶, essa è stata disciplinata mediante direttive, iniziando con le Direttive n. 227 e n. 228 dell'11 aprile 1967, note come Prima e Seconda Direttiva IVA, passando per la Direttiva n. 388 del 17 maggio 1977 (VI Direttiva) e per la Direttiva n. 680 del 16 dicembre 1991, la quale ha introdotto la disciplina per la tassazione degli scambi intracomunitari; con la Direttiva n. 112 del 28 novembre 2006 si è invece provveduto ad una risistemazione di tutte le disposizioni precedenti.

A fini IVA, nella disciplina italiana le operazioni compiute tra soggetti si possono suddividere in:

²³⁴ Se l'acquirente estero è un'impresa o un lavoratore autonomo, il quale abbia deciso di identificarsi ai fini IVA nel territorio italiano, o abbia in esso una stabile organizzazione per mezzo della quale ha effettuato gli acquisti, potrà esercitare il diritto alla detrazione o al rimborso dell'imposta secondo le ordinarie procedure, come avviene per gli operatori nazionali. Cfr. Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 287.

²³⁵ Ai sensi dell'art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633 del 1972, chiamato "Testo Unico IVA". Una previsione simile valeva anche per i soggetti viaggiatori residenti in altri Stati membri, i quali avrebbero pagato l'IVA al momento dell'introduzione di beni nel proprio Stato di residenza, ma è stata eliminata al momento dell'entrata in vigore della disciplina sugli Stati UE, a cui è conseguita l'eliminazione delle dogane.

²³⁶ Eventuali norme interne di ciascuno Stato membro che si ponessero in contrasto con le disposizioni UE dovrebbero essere disapplicate; in caso di dubbio o controversia la decisione viene posta dinanzi alla Corte di Giustizia. Inoltre, l'IVA può essere definita un'imposta europea anche perché una parte del suo gettito deve essere versata all'UE per il suo funzionamento.

- Imponibili, quando soddisfano i requisiti di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972²³⁷;
- Non imponibili, nel caso di esportazione di beni o prestazione di servizi internazionali;
- Esenti, le quali, pur soddisfacendo i requisiti di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 non sono soggette ad imposta per espressa previsione normativa;
- Escluse: si tratta di operazioni che o non possiedono tutti i requisiti o sono escluse per espressa previsione normativa²³⁸.

Avendo inquadrato, seppur sommariamente, la disciplina generale dell'IVA, si passa ora a scendere nel dettaglio della possibile integrazione di questa nell'economia digitale; la questione, invero, non si è posta solo di recente, quando il fenomeno della *digital economy* è cresciuto in modo esponenziale, bensì già all'inizio del nuovo millennio. Il 7 giugno 2000, infatti, la Commissione Europea aveva presentato una Proposta di modifica della Direttiva 77/388/CEE sul tema dell'imposta applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici: si tratta della COM n. 349/2000. La Proposta è poi stata modificata dalla Direttiva 2002/38/CE unitamente al Regolamento 792/2002/CE, i quali hanno apportato, per quanto riguarda l'Italia, cambiamenti all'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 sulla territorialità dell'imposta e hanno introdotto l'art. 74-*quinquies* sugli obblighi del prestatore di servizi non-UE. Successivamente è stata emanata la Direttiva 2006/112/CE, modificata a sua volta dall'art. 5 della Direttiva 2008/8/CE; quest'ultima ha disposto che i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e prestati tramite mezzi elettronici (cosiddetti TTE) resi a persone non soggetti passivi sono soggetti a tassazione nello Stato di stabilimento del destinatario, qualunque sia il luogo di residenza del soggetto passivo.²³⁹ Sono stati svolti lavori sul tema anche in ambito OCSE: trattano del tema l'*Action 1*, le *International VAT/GST Guidelines* del 2014 e il rapporto *Taxation and the Digital Economy: a Survey of Theoretical Models* del 2015; il tratto comune di questi scritti è la centralità del principio di destinazione e della tassazione nel luogo del consumo, per

²³⁷ L'articolo recita "L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate."

²³⁸ Nel caso in cui uno stesso soggetto passivo effettui ordinariamente operazioni esenti a fini IVA, questo subisce una limitazione al proprio diritto di detrazione della tassazione sugli acquisti per evitare di immettere sul mercato beni e servizi privi dell'applicazione dell'imposta; si tratta del meccanismo chiamato *pro-rata*.

²³⁹ Art. 58 della Direttiva 2008/8/CE.

evitare una localizzazione delle attività digitali laddove le aliquote IVA sono più favorevoli. In ultima istanza, merita citazione il meccanismo MOSS (acronimo per *Mini One Stop Shop*), il quale ha consentito ai soggetti non-Ue che rendono servizi TTE di gestire gli obblighi di dichiarazione e versamento dell'imposta in un unico Stato membro; va evidenziato che il MOSS è stato poi sostituito dall'OSS (*One Stop Shop*), ma di questi meccanismi verrà dato approfondimento in seguito.

Partendo dalla Direttiva 2002/38/CE, essa costituisce il primo intervento normativo di carattere internazionale che tratta la tassazione dei servizi prestati *online*; era previsto che essa avesse un carattere solo transitorio²⁴⁰, dovendosi applicare solamente per i successivi tre anni in modo da permettere un successivo riesame delle disposizioni a seguito dell'esperienza acquisita. La disciplina è andata tuttavia consolidandosi, inserendosi per gran parte nella normativa attualmente vigente. Nel testo della Proposta di Direttiva a modifica della Direttiva 77/388/CEE, viene data una definizione di "prestazione tramite mezzi elettronici" come la "*trasmissione inviata inizialmente e ricevuta a destinazione per mezzo di attrezzature per l'elaborazione, ivi compresa la compressione e memorizzazione digitale di dati, nonché la trasmissione intera, il trasporto e la ricezione via cavo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettronici, ivi comprese la diffusione televisiva [...] e la radiodiffusione.*"²⁴¹ I confini della nozione sono stati poi

²⁴⁰ Precisamente dal 1 luglio 2003 al 30 giugno 2006, data entro la quale il Consiglio UE avrebbe dovuto alternativamente trovare un meccanismo di tassazione definitivo o prevedere una proroga del termine di scadenza del regime transitorio.

²⁴¹ Art. 1, c. 1 della Proposta di direttiva del Consiglio *che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, 28 novembre 2000, consultabile al link [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52000PC0349\(02\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52000PC0349(02)). Si evince che la Proposta si focalizza solamente sul commercio elettronico cosiddetto "diretto"; esso ha come oggetto operazioni svolte interamente in modalità telematica, le quali ai fini IVA si configurano come "prestazioni di servizi" e non come "cessioni di beni". Diversamente, il commercio elettronico "indiretto" ha ad oggetto cessioni di beni materiali il cui contratto si perfeziona attraverso mezzi elettronici ma la consegna del bene fisico avviene con modalità tradizionali. Cfr. Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 295. La motivazione per cui la Proposta non considerava rilevante la fattispecie del commercio elettronico "indiretto" risiede nel fatto che per essa si ponessero le medesime questioni delle vendite a distanza, già disciplinate attraverso la previsione dell'applicazione della tassazione nello Stato di destinazione del bene. Cfr. Melis G., *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2016 p. 994.

precisati dal Regolamento 1777/2005/CE, il quale disponeva che *“I servizi prestati tramite mezzi elettronici [...] comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e, in assenza della tecnologia dell’informazione, impossibile da garantire.”*²⁴²; tale precisazione non è fine a se stessa, ma porta alla conclusione che non solo la fornitura di servizi ma anche di beni digitalizzabili, laddove caratterizzata da un rilevante apporto umano, non rientra tra i “servizi prestati tramite mezzi elettronici”.

La qualifica di una transazione avente ad oggetto un “bene digitale” come cessione di beni o prestazione di servizi, porta con sé una questione di grande rilevanza, soprattutto dal punto di vista della territorialità: nel caso di cessione di beni, infatti, ai fini dell’IVA si tratterebbe di un’operazione di importazione e quindi imponibile in ambito UE, ma da ciò deriverebbe il problema di quantificare la base imponibile in assenza di un supporto fisico; diversamente, la qualifica di prestazione di servizi comporterebbe l’applicazione del principio generale contenuto nella Direttiva 77/388/CEE secondo cui rileva il luogo di domicilio, residenza o stanziamento di stabile organizzazione del fornitore. La scelta è ricaduta su quest’ultimo inquadramento, e ciò sulla base del fatto che la stessa VI Direttiva fornisse una definizione di “prestazione di servizi” ottenuta per via negativa rispetto a quanto venisse ritenuto “cessione di beni”: nella prima fattispecie si facevano ricadere anche le cessioni di beni immateriali, per cui, data l’assenza di supporto fisico dei beni digitali, era largamente condiviso che le operazioni che li riguardassero dovessero essere ricomprese in tale categoria.

Volendo approfondire il profilo territoriale, occorre evidenziare che in sede di approvazione della Direttiva del 2002 sono state apportate varie modifiche rispetto alla Proposta che l’ha preceduta: per questo motivo, è necessario partire da quanto era inizialmente previsto nella Proposta di direttiva del Consiglio *che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici* o COM 349/2000. La Proposta apriva, all’art. 1, c. 1, sostenendo che *“il luogo della prestazione [...] è il luogo dove il cliente ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta una prestazione di servizi o, in mancanza [...], il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale”* a patto che i servizi venissero forniti:

- Da un soggetto passivo UE a clienti non-UE;

²⁴² Art. 11, c. 1 del Regolamento 1777/2005/CE, reperibile al link <https://op.europa.eu/it/publication-detail/-/publication/92231761-aae0-452e-849d-c1c4d6216c19>.

- Da un soggetto passivo UE a soggetti passivi UE ma stabiliti in un Paese diverso;
- Da un soggetto passivo non-UE a clienti UE.

Diversamente da quanto previsto dalla VI Direttiva, per la quale rilevava la sede del fornitore ai fini della definizione del luogo in cui i servizi si consideravano effettuati, veniva introdotta la previsione dell'imponibilità nel luogo di residenza del cliente, con il chiaro scopo di evitare possibili fenomeni di svantaggio per gli operatori UE.²⁴³ Nel caso di soggetti passivi non-UE che forniscano servizi a consumatori finali UE, essi dovevano richiedere il numero di identificazione IVA nello Stato membro di destinazione di tali servizi, ma solo dove il volume dei servizi prestati fosse superiore a 100.000 euro, altrimenti non vi era alcuna necessità di registrazione. Per quanto fin qui esposto, non impressiona che la Proposta sia stata oggetto di numerose critiche: innanzitutto, a causa delle differenze di aliquote tra i diversi Stati membri, le disposizioni della Proposta avrebbero finito con il costringere i fornitori non-UE a registrarsi in ciascuno Stato membro in cui si trovavano ad operare; in secondo luogo, la soglia di 100.000 euro sollevava problemi sia di verificabilità dell'eventuale superamento, a causa della difficoltà di unificare le informazioni sulle prestazioni a privati, sia di possibilità di un'artificiosa suddivisione delle operazioni tra più società appartenenti ad un medesimo gruppo, al fine di rimanere sotto la soglia di registrazione.

Per le motivazioni appena esposte, appaiono chiare le modifiche apportate alla Direttiva che è stata poi oggetto di approvazione nel 2002, dalla quale emergeva il seguente schema per quanto riguarda la territorialità:

- Nel caso di servizi resi a soggetti non-UE o a soggetti passivi UE ma stabiliti in uno Stato diverso da quello del fornitore, il luogo rilevante era quello di domicilio, residenza, centro di attività stabile o sede del destinatario: perciò l'imposta non veniva applicata se il consumatore finale era non-UE;
- Nel caso di servizi resi a consumatori finali UE, valeva la regola generale di tassazione nel luogo della sede del fornitore;

²⁴³ Rimaneva fermo, invece, il criterio di tassazione nel luogo di residenza del fornitore in caso di servizio reso da un soggetto passivo UE a consumatori finali UE. Tale criterio veniva applicato anche nel caso in cui il volume d'affari delle prestazioni del soggetto passivo non-UE rese a soggetti passivi UE fosse superiore a 100.000 euro; in questo caso era previsto un obbligo di registrazione nello Stato membro in cui il fornitore avrebbe prestato i propri servizi, in modo tale che, ai soli fini IVA, il soggetto non-UE risultasse possedere un "centro di attività stabile" in uno Stato membro. Cfr. Melis G., *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2016 p. 1009.

- Nel caso di servizi resi da soggetti passivi non-UE, il luogo era quello in cui la persona non soggetto passivo era residente o domiciliata.

In quest'ultimo caso, l'art. 1, c. 3 della Direttiva introduce l'art. 26-*quater*, rubricato "*Regime particolare per i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi*": secondo tale regime, i soggetti passivi non stabiliti hanno l'opportunità di identificarsi in un solo Stato membro, definito per l'appunto "Stato membro di identificazione", al fine di adempiere alla totalità degli obblighi IVA attraverso un'unica amministrazione. Nonostante tale possibilità, rimane ferma l'applicazione alle operazioni dell'aliquota IVA vigente nel Paese del consumatore finale con la previsione di un meccanismo di compensazione per attribuire il gettito proprio al Paese del consumo. Per quanto riguarda il funzionamento della nuova previsione, esso può essere sintetizzato come segue:

1. Il soggetto passivo non-UE si rivolge allo Stato membro di identificazione da lui scelto, il quale gli fornisce un numero di identificazione e comunica lo stesso agli altri Stati membri;
2. Il soggetto passivo non-UE deve trasmettere allo Stato membro di identificazione la dichiarazione IVA trimestrale, e quest'ultimo si occupa di trasmetterla agli altri Stati membri in cui l'imposta è dovuta;
3. Al momento della presentazione della dichiarazione, il soggetto passivo non-UE deve versare l'IVA allo Stato membro di identificazione in un conto corrente designato, e lo Stato membro di identificazione provvede successivamente a ripartire l'importo versato tra gli altri Stati membri creditori.

Questo regime speciale prende il nome di VOES, acronimo di VAT On E-Services, ed è rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2014 per essere poi sostituito dal sistema MOSS, di cui si parlerà in seguito, che riguarda anche i soggetti UE.

Sono numerose, tuttavia, le problematiche portate dalla Direttiva: a causa della non armonizzazione delle aliquote IVA all'interno dell'Unione Europea, rimangono alcuni effetti distorsivi nel caso di transazioni effettuate da consumatori finali UE; questi ultimi, infatti, potrebbero optare per l'acquisto di servizi laddove viene applicata alla transazione un'aliquota IVA inferiore.²⁴⁴ E poiché le prestazioni nei confronti di un consumatore finale

²⁴⁴ Come proposto da Monti A. in *La direttiva sul regime IVA applicabile al commercio elettronico*, in Riv.

Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 1, 1 gennaio 2003, p. 180, basta pensare al caso di trasmissione di musica *online* a favore di un consumatore italiano: se il venditore è stabilito negli USA o in

vedevano applicata l'aliquota IVA dello Stato del fornitore o dello Stato del consumo a seconda che si trattasse di un fornitore UE o non-UE, un soggetto non-UE poteva avere interesse a non applicare il regime di identificazione per non diventare a tutti gli effetti un soggetto passivo in uno Stato membro.²⁴⁵

La successiva Direttiva del 2008 fa tesoro delle problematiche sollevate da quella che l'ha preceduta e, a partire dal 1 gennaio 2015²⁴⁶, per alcune attività tra cui le transazioni concluse mediante mezzi elettronici il luogo di tassazione coincide con il Paese del consumo. Si è quindi deciso di estendere ai fornitori UE il regime già previsto per quelli non-UE e consistente nella possibilità di rapportarsi con una sola Amministrazione finanziaria, di applicare l'aliquota dello Stato in cui si trova il consumatore e di distribuire successivamente il gettito tra i diversi Paesi in cui è avvenuto il consumo, evitando quindi possibili distorsioni derivanti dal vantaggio per i fornitori di localizzarsi laddove si applichi un'aliquota IVA inferiore.²⁴⁷ Operativamente, per evitare che i fornitori UE e non-UE debbano identificarsi in ciascuno degli Stati membri in cui operano, è concesso di assolvere gli obblighi IVA solamente nello Stato in cui il prestatore è stabilito attraverso il portale MOSS (acronimo di *Mini One-Stop Shop*), il quale consente di inviare in automatico le dichiarazioni trimestrali IVA e i versamenti agli Stati del consumo. I soggetti non-UE, possono, come già previsto nel sistema VOES, scegliere in quale Stato UE identificarsi, a patto che essi non siano dotati di una stabile organizzazione in uno degli Stati membri,

Italia, si applica l'aliquota IVA italiana, se è un soggetto passivo inglese (all'epoca della scrittura dell'articolo ancora appartenente all'UE) allora si applica l'aliquota degli UK.

²⁴⁵ L'applicazione del regime speciale è infatti un'opzione a disposizione del soggetto non-UE, non un obbligo; a ciò si aggiunge che, in caso di non identificazione, le conseguenze di reiterate violazioni tributarie rimanevano pressoché impunte, in quanto da un lato era molto difficile impedire che un soggetto proseguisse le proprie attività commerciali all'interno dell'Unione, dall'altro perché uno Stato membro avrebbe avuto sicuramente grande difficoltà a riscuotere un credito d'imposta vantato nei confronti di un soggetto stabilito al di fuori dell'UE.

²⁴⁶ Il recepimento della Direttiva in Italia è avvenuto con il D. Lgs. n. 42 del 2015.

²⁴⁷ In concreto, quindi, per dare attuazione alla Direttiva, dal 1 gennaio 2015 i servizi di commercio elettronico diretti forniti a soggetti UE, per i quali precedentemente si applicava la regola della tassazione nel Paese di identificazione del fornitore, si considerano ora effettuati nel luogo in cui è stabilito il consumatore finale. Cfr. Melis G., *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2016 p. 1014.

caso in cui dovrebbero identificarsi in tale Stato, o di un numero identificativo a fini IVA per cui si preclude l'accesso al regime MOSS.²⁴⁸

Per proseguire in ordine cronologico, si segnala sul tema l'importanza del Regolamento di esecuzione 1042/2013/UE del Consiglio *che modifica il regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi*. Tale documento, infatti, inserisce nel Regolamento del 2011 l'art. 9-bis, secondo cui quando i servizi elettronici sono resi attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale, si presume che il soggetto passivo intermediario agisca in nome proprio ma per conto del prestatore del servizio e che quindi sia il soggetto fiscalmente obbligato agli adempimenti IVA; questa presunzione può essere superata solo quando il fornitore originario venga esplicitamente individuato come prestatore da parte di ogni intermediario e ciò risulti dagli accordi tra le parti. Tuttavia, la facoltà di designazione del fornitore come responsabile degli adempimenti non può avvenire qualora il soggetto passivo intermediario autorizzi l'addebito al destinatario o stabilisca i termini e le condizioni generali della prestazione.²⁴⁹

²⁴⁸ La fornitura di servizi elettronici da parte di soggetti aderenti al MOSS sconta le regole proprie di ciascuno Stato membro, perciò ciascun prestatore dovrà tenere conto delle diverse aliquote nazionali e delle regole di certificazione vigenti. L'applicazione dell'aliquota del Paese del consumatore finale risulta, già dalla Direttiva 2002/38/CE, un compromesso per modificare quanto contenuto nella Proposta del 2000, la quale prevedeva che il fornitore potesse scegliere a proprio piacimento lo Stato membro in cui identificarsi e che si applicasse esclusivamente l'aliquota di detto Stato; ciò costituiva un chiaro incentivo alla registrazione dove l'aliquota applicata era inferiore. Per evitare di ottenere l'effetto opposto, ovvero di costringere all'identificazione in ogni Stato membro in cui opera il fornitore, si è optato per la soluzione intermedia di consentire l'identificazione in un solo Stato ma con l'applicazione dell'aliquota IVA del Paese di consumo e con la successiva attribuzione del gettito allo Stato di residenza del consumatore finale. *Ivi*, p. 1016.

²⁴⁹ Il testo integrale del Regolamento 1042/2013/UE è consultabile al link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1042&from=LT>. È sufficiente che si verifichi anche solo una delle due circostanze per escludere la possibilità di presentare prova contraria rispetto alla presunzione legale; tale circostanza potrebbe sollevare alcuni dubbi in merito alla legittimità dell'art. 9-bis, soprattutto relativamente al suo rapporto con l'art. 28 della Direttiva n. 112 del 2006. In questo senso, viene in aiuto la giurisprudenza europea, secondo cui con gli atti di esecuzione (dei quali fanno parte, appunto, i regolamenti) l'Istituzione deve limitarsi a precisare il contenuto di un atto legislativo (in questo caso una Direttiva), senza modificarlo o integrarlo e a rispettarne gli obiettivi generali. Secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Sezione, 28 febbraio 2023, C-695/20, non sussistono problemi di legittimità legati all'art. 9-bis. Cfr. Farella C., *Piattaforme digitali, "undisclosed agent" e responsabilità IVA: la Corte di giustizia conferma la legittimità della presunzione di "intervento"*

Successivamente, tra le altre modifiche apportate alla Direttiva 2006/112/CE, si trova quello che viene definito il “Pacchetto IVA per il commercio elettronico”, il quale comprende le Direttive 2017/2455/UE e 2019/1995/UE.

Tale intervento nasce dalla consapevolezza che tassare i servizi digitali sempre nello Stato di destinazione non si è rivelata una scelta totalmente rispondente alle incombenze portate dal mercato digitale: l'introduzione del MOSS, infatti, pur agevolando l'applicazione del principio di imposizione nel Paese di consumo, ha aumentato notevolmente i costi di conformità soprattutto per le imprese di piccole e medie dimensioni che forniscono servizi digitali a consumatori di altri Stati membri solo occasionalmente. Chiarite le problematiche lasciate aperte dai provvedimenti precedenti, con effetto dal 1 gennaio 2019, la tassazione dei servizi elettronici forniti da soggetti passivi UE a consumatori di altri Stati membri può avvenire, al verificarsi di alcune condizioni, nello Stato di stabilimento del fornitore. Analizzando nello specifico, la Direttiva del 2017 modifica il testo dell'art. 58 della Direttiva del 2006 prevedendo che i soggetti passivi stabiliti in un solo Stato membro il cui fatturato annuo derivante dai servizi TTE forniti a consumatori di altri Stati membri sia inferiore a 10.000 euro abbiano la facoltà di tassare tali prestazioni nel loro Stato di stabilimento.²⁵⁰ Per poter ricorrere a tale opzione devono sussistere contemporaneamente due presupposti:

1. Il committente non deve essere un soggetto passivo e deve risiedere in uno Stato diverso da quello del fornitore;
2. Il fornitore deve essere un soggetto passivo stabilito in un solo Stato membro e deve avere volume d'affari derivante dai servizi TTE resi a consumatori finali di Paesi membri diversi dal proprio inferiore, nell'anno in corso e in quello precedente, a 10.000 euro²⁵¹.

nelle prestazioni di servizi digitali, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2023, p. 1100.

²⁵⁰ Art. 1, c. 1, Direttiva 2017/2455/UE. Si precisa che, trattandosi di un'opzione, il fornitore può comunque decidere per la tassazione nel Paese del consumo.

²⁵¹ L'introduzione di un valore soglia per l'applicazione del principio di territorialità è uno degli aspetti innovativi della disciplina portata dalla Direttiva 2017/2455/UE, ma al tempo stesso ne è anche uno dei fattori più critici, in quanto non sembra un parametro idoneo, di per sé, a garantire la riduzione dei costi di conformità delle piccole e medie imprese. Infatti, a beneficiare delle nuove previsioni potrebbero essere anche imprese il cui volume d'affari nazionale sia consistente, le quali non avrebbero alcuna difficoltà ad adempiere ai normali obblighi contributivi. In aggiunta, la soglia quantitativa si presta facilmente a fenomeni elusivi attuati mediante frazionamento delle operazioni tra soggetti formalmente diversi. Cfr.

In caso di superamento della soglia nel corso dell'anno, da quel momento le prestazioni devono essere tassate secondo il tradizionale metodo di imposizione nello Stato di consumo²⁵². Risulta tuttavia evidente che, con l'applicazione della nuova disciplina, permangono quelle situazioni di distorsione della concorrenza sia tra Stati UE diversi²⁵³ sia tra fornitori UE e non UE, dato che a questi ultimi è precluso l'accesso all'opzione. Ciò detto, la Direttiva rappresenta sicuramente un passo avanti nell'affrontare le sfide derivanti dalla *digital economy*, ma lascia irrisolte diverse questioni; in aggiunta, il ritorno alla tassazione nel luogo di stabilimento si allontana dalle indicazioni fornite dall'OCSE all'interno dell'*Action 1* del 2015.

Un'ulteriore novità della Direttiva in esame consiste nell'allargamento del regime MOSS a tutti i tipi di servizi *business to consumer*, alle vendite a distanza intracomunitarie di beni e alle vendite interne di beni facilitate da piattaforme elettroniche: questo nuovo meccanismo prende il nome di OSS (*One Stop Shop*)²⁵⁴. Assieme ad esso, è stato introdotto il sistema IOSS (*Import One Stop Shop*), il quale si occupa delle vendite a distanza di beni importati da Paesi terzi aventi valore inferiore a 150 euro. Esso prevede che il soggetto

Ortoleva M. G., *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020, p. 1533.

²⁵² Il controllo sul rispetto della condizione è affidato a ciascuno Stato di stabilimento, ma esso appare complicato soprattutto nei Paesi UE in cui tali operazioni sono esenti dall'obbligo di fatturazione: in Italia, ad esempio, all'art. 22, c. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972 è previsto che per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione, l'emissione della fattura non è obbligatoria se non richiesta dal cliente al momento dell'effettuazione dell'operazione. *Ivi*.

²⁵³ Parrebbe un ritorno alla situazione antecedente alla Direttiva del 2008 nella quale i fornitori stabiliti nell'UE con aliquote più basse godevano di un vantaggio rispetto agli altri. *Ivi*, p. 1532.

²⁵⁴ Il regime OSS si può distinguere in OSS UE e OSS non-UE. Al primo possono accedere: a) *i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, per tutti i servizi resi negli altri Stati membri dell'Unione europea nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, per tutte le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per tutte le cessioni di beni facilitate tramite l'uso di interfacce elettroniche; b) i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato nonché dai soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea che non dispongono di una stabile organizzazione nell'Unione europea e che spediscono o trasportano i beni a partire dallo Stato*. Il secondo riguarda, invece, soggetti passivi non stabiliti all'interno dell'Unione e che non dispongono di una stabile organizzazione al suo interno. Cfr. Agenzia delle Entrate, *Regime opzionale OSS*, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/regime-opzionale-oss-impres>.

passivo si registri in uno Stato UE e applichi l'IVA sul prezzo praticato al cliente; il soggetto poi versa periodicamente allo Stato membro di identificazione l'imposta dovuta, e quest'ultimo si occupa di riversare agli altri Stati membri la quota loro spettante. In questo modo, dato che l'operatore riscuote prima il prezzo, è tutelato dai rischi legati ai pagamenti da eseguire al momento dell'importazione.²⁵⁵

Altri provvedimenti significativi in materia IVA si ritrovano poi nel 2020: si tratta della Direttiva 2020/284/UE, della Direttiva 2020/285/UE e del Regolamento 2020/283/UE²⁵⁶. Nel 2022 è stata attuata quella che viene chiamata "Riforma del regime IVA", di cui però si tratterà in seguito.

²⁵⁵ Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 321 e ss.

²⁵⁶ Secondo quanto disposto dalla Direttiva UE 2020/285, gli Stati membri possono esentare dall'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei loro territori, da soggetti passivi in essi stabiliti, le quali non superino una determinata soglia stabilita proprio dallo Stato membro di stabilimento, fino ad un massimo di 85.000 euro. La Direttiva contiene inoltre alcune norme di semplificazione per le piccole e medie imprese al fine di ridurre i costi amministrativi; l'applicazione del nuovo regime è prevista dal 1 gennaio 2025. La Direttiva UE 2020/284, invece, introduce obblighi comunicativi specifici per i prestatori di servizi di pagamento, al fine di contrastare le frodi in ambito IVA. Il Regolamento UE 283/2020 istituisce un sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti (chiamato CESOP) a cui gli Stati membri devono trasmettere informazioni sui pagamenti. Gli ultimi due provvedimenti menzionati hanno efficacia dal 1 gennaio 2024.

4. L'ESPERIENZA ITALIANA ED ESTERA

Come precedentemente evidenziato, una soluzione sulla tassazione del digitale a livello globale è tanto necessaria quanto ardua da raggiungere; per tale motivo, almeno inizialmente, ciascun Paese ha deciso di intraprendere iniziative proprie, in attesa di un coordinamento di tipo internazionale²⁵⁷. Di conseguenza, si passa ora ad esaminare le proposte di alcuni Paesi, iniziando dall'Italia, per trarne eventuali similitudini e differenze.

4.1. ITALIA

4.1.1. GOOGLE TAX

Un primo tentativo di introdurre disposizioni di natura fiscale sul tema del digitale nell'ordinamento italiano è riscontrabile nella L. 27 dicembre 2013, n. 147, chiamata anche Legge di stabilità 2014. All'art. 1, c. 33 si trova una prima versione di quella che sarà chiamata *Google Tax*; con tale provvedimento si ottiene l'effetto di introdurre nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 l'art. 17-*bis* relativo al regime IVA per l'acquisto di spazi pubblicitari *online* da parte di multinazionali estere che, fissando la propria sede al di fuori del territorio, riescono a non versare il giusto ammontare di imposte in Italia pur intrattenendo rapporti con operatori italiani.²⁵⁸ Grazie alla nuova previsione, si voleva introdurre l'obbligo di acquisto di tali servizi digitali solo presso titolari di partita IVA rilasciata dall'autorità italiana e di effettuare i pagamenti attraverso mezzi tracciabili e idonei a consentire l'individuazione della partita IVA del beneficiario; allo stesso modo anche gli spazi pubblicitari visualizzati assieme ai risultati dei motori di ricerca all'interno del territorio italiano tramite la rete fissa o mobile dovevano essere venduti da soggetti

²⁵⁷ Come evidenziato da Purpura A. in *Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale e la necessità di un'armonizzazione fiscale europea* in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 5, 1 settembre 2019, p. 1939, l'assenza di un approccio internazionale determina un riconoscimento della sovranità legislativa sul tema in capo ai singoli Stati, i quali sono spinti ad introdurre soluzioni provvisorie e prive di un reale intento riformatore; le singole proposte, infatti, rispondono ad esigenze interne e sono pertanto difformi tra i diversi Paesi, e ciò rende ancora più arduo giungere ad una soluzione condivisa.

²⁵⁸ Solitamente tali colossi fissano la propria sede in Paesi a fiscalità privilegiata come il Lussemburgo, l'Irlanda o le Isole *Cayman*. Cfr. Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell'economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022, p. 182 e ss.

aventi qualifica di editore, concessionario di pubblicità o da motori di ricerca registrati in Italia e muniti di partita IVA.²⁵⁹ L'entrata in vigore della norma, prevista per il 1 gennaio 2014, era stata posticipata al 1 luglio dello stesso anno; tuttavia, prima di tale data, la norma è stata abrogata dall'art. 2, c. 1, lett. a) del D.L. 6 marzo 2014, n. 16 a causa di alcune criticità riscontrate dalla Commissione europea. Tali problematiche riguardavano il contrasto sia con la normativa comunitaria in tema di libera circolazione di beni e servizi, sia con le disposizioni in materia IVA: quanto previsto, infatti, è stato ritenuto discriminatorio nei confronti degli operatori economici privi di partita IVA italiana, i quali sarebbero stati esclusi dal mercato digitale italiano; inoltre, l'effetto aggiuntivo dovuto alla nuova misura sarebbe stato poi ridimensionato sia dalle previsioni in materia di servizi elettronici²⁶⁰ sia dal sistema di riscossione MOSS, finalizzato ad evitare oneri eccessivi a carico dei prestatori di servizi consistenti nell'apertura di una diversa partita IVA per ogni Stato di consumo.²⁶¹

²⁵⁹ Nel testo integrale dell'art. 17-bis si legge: "1. I soggetti passivi che intendano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati online, anche attraverso centri media e operatori terzi, sono obbligati ad acquistarli da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. 2. Gli spazi pubblicitari online 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 online 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. La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l'operazione di compravendita sia stata effettuata mediante centri media, operatori terzi e soggetti inserzionisti."

²⁶⁰ Si ricorda che la normativa vigente riguardante i servizi digitali prevedeva la tassazione nel luogo di consumo, quindi quello di residenza o domicilio del committente.

²⁶¹ La denuncia sulla *Google Tax* come contrastante con il diritto dell'UE è pervenuta alla Commissione europea da un cittadino, Marco Bazzoni, operaio fiorentino, il quale era già riuscito in precedenza a far aprire una procedura per violazione delle direttive europee sulla sicurezza sul lavoro. Secondo Bazzoni, la nuova imposta violava in modo evidente l'art. 16, c. 2 della Direttiva 2006/123/CEE riguardante la libera circolazione di beni e servizi all'interno dell'Unione. La Commissione, rispondendo rapidamente già il 13 gennaio 2014, aveva comunicato la presa in considerazione di quanto sostenuto dal cittadino italiano e l'attribuzione alla lettera del numero di protocollo CHAP(2014)0001. Va tuttavia evidenziato che erano già sorte in precedenza alcune perplessità sulla norma, tanto che il portavoce del commissario europeo, Emer Traynor, aveva osservato che la web tax parrebbe contraria alle libertà fondamentali e ai principi stabiliti dai trattati UE. Cfr. Maci L. *Web tax, la UE apre il primo dossier 0001: è il primo del 2014*, in *Corrierecomunicazioni.it*, 15 gennaio 2014.

Nel 2015, con la Proposta di legge del 27 aprile 2015, si è cercato di modificare la nozione di stabile organizzazione, prevedendone una di tipo virtuale, e di promuovere l'istituzione di una *digital tax* consistente in una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta; la ritenuta sarebbe stata effettuata dagli intermediari finanziari nella misura del 25% sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in Italia in occasione di acquisti attraverso l'*e-commerce* di un operatore digitale residente all'estero per il quale sia stata verificata la presenza di detta stabile organizzazione "occulta" nel territorio dello Stato.²⁶² Questo nuovo tentativo si è fermato, tuttavia, alla fase del disegno di legge, non avendo ottenuto approvazione da parte del Legislatore: anche se la misura fosse entrata in vigore, si sarebbe comunque trattato di una misura transitoria e strettamente nazionale, non suscettibile di concreta applicazione in quanto contrastante con le previsioni in materia di stabile organizzazione e di applicazione della ritenuta alla fonte contenute nei trattati interazionali contro le doppie imposizioni.²⁶³

4.1.2. WEB TAX TRANSITORIA E LEGGE DI BILANCIO 2018

Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 ha poi introdotto una particolare "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", con la quale i grandi gruppi multinazionali potevano verificare, in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, la sussistenza dei requisiti di stabile organizzazione. Attraverso questo Decreto, si istituiva quella che viene comunemente chiamata *Web tax transitoria*, che prevedeva che le imprese del digitale aventi determinate caratteristiche²⁶⁴ avessero la possibilità di ricorrere all'accertamento

²⁶² La presenza di una stabile organizzazione "virtuale" era subordinata a parametri oggettivi, ovvero il compimento di almeno 500 operazioni nell'arco di un semestre, il cui ammontare complessivo non fosse inferiore ad 1 milione di euro.

²⁶³ Si ricorda, sul tema, la prevalenza delle disposizioni di diritto internazionale pattizio rispetto a quelle di diritto interno, prevalenza che le multinazionali avrebbero potuto invocare per evitare l'applicazione dell'imposta.

²⁶⁴ Tali caratteristiche sono:

1. Fatturato superiore ad 1 miliardo di euro;
2. Effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio italiano per più di 50 milioni di euro all'anno;
3. Possedere una stabile organizzazione.

con adesione²⁶⁵; più che di una vera imposta, si trattava di una procedura di “emersione” volontaria, la cui utilità risiedeva nel consentire la quantificazione anticipata del *quantum* dovuto e nel riconoscere un abbattimento delle sanzioni del 50% per i debiti pregressi delle stabili organizzazioni italiane dei grandi gruppi multinazionali²⁶⁶. Pur in assenza di una formale abrogazione, la disposizione non è mai stata applicata, in quanto carente di qualsiasi indicazione operativa sul funzionamento e sulla concreta applicazione; in aggiunta, essa portava con sé diverse criticità, oltre al fatto di non essere specifica per le imprese operanti nel digitale: la difficoltà, come immaginabile, risiedeva nel concetto di “stabile organizzazione” di cui si è più volte discusso, in quanto esso, per i numerosi motivi esposti in precedenza, non è più adeguato ad un contesto economico in cui le grandi multinazionali del digitale operano in diversi Paesi senza stabilirvi una sede fisica.

È con la L. 27 dicembre 2017, n. 2015, chiamata anche Legge di Bilancio 2018, che si tenta di introdurre in Italia una vera e propria imposta sui servizi digitali; infatti, l’art. 1, c. 1011 ha istituito “l’imposta sulle transazioni digitali, relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici” o ITD. Essa avrebbe riguardato soggetti, residenti e non, che nel corso di un anno concludessero transazioni digitali in numero superiore a 3000 nei confronti di sostituti d’imposta residenti o di stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti.²⁶⁷ Rispetto a quanto contenuto nel disegno di legge, erano state apportate

²⁶⁵ L’accertamento con adesione è uno strumento che consente al contribuente di definire le imposte dovute, evitando l’insorgere di contenziosi tributari. Agenzia delle Entrate, *Accertamento con adesione*, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl#:~:text=L'accertamento%20con%20adesione%20consente,insorgere%20di%20una%20lite%20tributaria>.

²⁶⁶ Erano previsti ulteriori benefici, tra cui la non punibilità del reato di omessa dichiarazione e la possibilità di adempimento collaborativo a prescindere dal volume d’affari della stabile organizzazione. La nuova previsione fa emergere la volontà del legislatore di giungere a forme di definizione delle pretese tributarie che siano quanto più possibile condivise e bilaterali, piuttosto che autoritative; la ratio della norma, infatti, sta nel voler semplificare un dialogo tra amministrazione finanziaria e contribuente, in modo tale che quest’ultimo possa anche dimostrare di aver attivato procedure adeguate di prevenzione e gestione del rischio fiscale. Cfr. Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell’economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022, p. 190.

²⁶⁷ La ITD era stata preceduta dai lavori al disegno di legge di bilancio 2018, nei quali alcuni senatori avevano proposto un emendamento per introdurre misure fiscali relative all’economia digitale. La Proposta riguardava la tassazione delle transazioni digitali, riguardanti prestazioni di servizi, effettuate tramite mezzi elettronici, con un’aliquota del 6%. Tuttavia, l’individuazione dei servizi digitali, i quali sarebbero stati oggetto di transazione, era stata demandata ad un successivo Decreto del Ministro

alcune modifiche per la volontà di recepire quanto emerso nel corso del vertice di Tallin di settembre 2017 e quanto contenuto nella Comunicazione della Commissione COM(2017) 547 *final*: in particolare, l'aliquota era stata fissata al 3%. Le criticità della ITD sono da riscontrarsi nel fatto che essa può colpire tanto le piccole imprese quanto le grandi multinazionali (cosiddetti operatori OTT), in quanto basata sul numero di transazioni (3000 unità) e non sul valore delle stesse²⁶⁸. L'entrata in vigore era fissata per il 1 gennaio 2019, ma ciò non è mai accaduto in quanto non è mai stato emanato il Decreto attuativo di cui al c. 1012; successivamente, la norma è stata espressamente abrogata dall'art. 1, c. 50 della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

Tuttavia, la Legge di Bilancio 2018 non è stata del tutto “vana” per i temi fin qui trattati: essa, infatti, ha apportato alcune modifiche all'art. 162 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi riguardante la stabile organizzazione; con dette modifiche, il Legislatore italiano ha voluto conformarsi a quanto emerso in ambito OCSE, relativamente alla “rivisitazione” della nozione necessaria ai fini dell'adeguamento della stessa all'evoluzione del contesto dell'economia. Innanzitutto, al c. 2 del TUIR è stata inserita la lettera *f-bis*), nella quale si contempla l'esistenza di una stabile organizzazione materiale priva di consistenza fisica definita come “*significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*”. Tuttavia, è evidente che l'elenco di cui al c. 2 abbia solamente valore esemplificativo, rimandando la verifica di sussistenza di una SO al singolo caso specifico; nel caso di specie, però, tale verifica risulterebbe pressoché impossibile, stante l'assenza di una presenza materiale, per cui è chiaro che l'intenzione del Legislatore è quella di aggiungere un'ulteriore ipotesi di stabile organizzazione priva del requisito della fisicità.²⁶⁹

dell'Economia e delle Finanze, mentre si richiedeva all'Agenzia delle Entrate di stabilire una disciplina per gli adempimenti dichiarativi. Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 157.

²⁶⁸ Inoltre, la nuova Proposta non faceva alcun riferimento alle transazioni *business to consumer* o B2C, bensì solamente a quelle *business to business* o B2B; in tal modo, ignorava gran parte del settore dell'*e-commerce*. Cfr. Corasaniti G., *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 1, 1 gennaio 2022, p. 7

²⁶⁹ Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 165. Gli autori, inoltre, evidenziano che il Legislatore non sembra aver introdotto un nuovo criterio di collegamento idoneo a tassare i redditi generati dalle imprese mediante una presenza digitale significativa nel territorio; si sarebbe potuto, invece, inserire la “presenza digitale significativa” come nuova ipotesi di SO e modificare le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con gli Stati che si sono mostrati favorevoli a quanto contenuto nella Proposta di Direttiva COM(2018) 147 *final*. Secondo quanto sostenuto

4.1.3. LEGGE DI BILANCIO 2019 E LEGGE DI BILANCIO 2020

Il passo successivo in materia attuato dall'ordinamento italiano si riscontra proprio nella L. 30 dicembre 2018, n. 145, chiamata Legge di Bilancio 2019: essa ha introdotto, con l'art. 1, c. 35, la nuova "imposta sui servizi digitali" o ISD, abrogando, come già detto, la precedente proposta contenuta nella Legge di Bilancio 2018. La nuova previsione si rifà largamente a quanto previsto nella Proposta di Direttiva COM(2018) 148 *final*²⁷⁰, e operativamente considera soggetti passivi le imprese che, singolarmente o a livello di gruppo²⁷¹:

- Conseguano ricavi complessivi ovunque prodotti superiori a 750 milioni di euro;
- Abbiano proventi, derivanti da specifici servizi digitali resi all'interno del territorio italiano, superiori a 5,5 milioni di euro.²⁷²

Per quanto riguarda i servizi digitali che rilevano, essi sono:

- a) La veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- b) 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;

da Corasaniti G. in *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 1, 1 gennaio 2022, p. 11 e ss., la nuova lettera f-bis) aveva una finalità di carattere antielusivo, per scongiurare il rischio che la nozione classica di stabile organizzazione venisse in qualche modo manipolata dalle grandi multinazionali per evitare la giusta imposizione.

²⁷⁰ Infatti, mentre il Legislatore italiano era alle prese con l'ITD, la Commissione pubblicava le Proposte di Direttiva COM(2018) 147 *final* e COM(2018) 148 *final*; gli Stati che nel frattempo avevano avviato l'*iter* per un intervento di carattere domestico, avevano deciso di non attendere l'approvazione della Direttiva adattando le norme interne a quanto contenuto proposto dalla Commissione. Cfr. Cordeiro Guerra R. e Dorigo S., *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini Giuridica Editore 2022, p. 158.

²⁷¹ Con il termine "gruppo" si intendono tutte le entità, residenti e non, incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità agli IFRS; la Circolare n. 3 del 2021 precisa che il sistema nazionale debba produrre risultati equivalenti a quelli conseguiti con l'IFRS.

²⁷² Si può facilmente notare che l'ISD, diversamente dall'ITD, è più selettiva, in quanto non considera il numero di transazioni eseguite, bensì il loro valore.

c) La trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.²⁷³

Dal punto di vista territoriale, un ricavo viene considerato tassabile in Italia in un determinato periodo d'imposta se l'utente del servizio tassabile è localizzato all'interno dello Stato italiano in quel determinato periodo;²⁷⁴ ciò significa che, ai fini dell'imposta, non rileva il luogo di residenza del fornitore, il quale può trovarsi tanto in Italia quanto all'estero. Sul tema, anche la Legge di Bilancio 2019 affidava ad un successivo Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze le indicazioni pratiche sull'operatività dell'imposta, ma, come nel caso precedente, anche tale Decreto non è mai stato emanato, con la conseguenza che anche questa proposta è rimasta di fatto inattuata.

Il tentativo di introduzione di un'imposta sui servizi digitali, tuttavia, non si è arrestato, tanto da proseguire con la successiva Legge di Bilancio 2020²⁷⁵; la nuova normativa ha apportato alcune lievi modifiche alla precedente proposta, tra le quali rileva sicuramente l'abbandono della necessità di emanazione di un Decreto Ministeriale, il quale precisasse gli aspetti applicativi del nuovo tributo. Di conseguenza, da inizio 2020 è effettivamente entrata in vigore in Italia un'imposta sui servizi digitali; tuttavia, a causa dell'emergenza portata dalla pandemia da Covid-19, il 2020 è trascorso senza che venissero delineati i caratteri applicativi della norma: si è dovuto attendere il 16 dicembre 2020 perché l'Agenzia delle Entrate sottoponesse a pubblica consultazione la bozza del Provvedimento attuativo riguardante l'ISD. La versione definitiva del Provvedimento di attuazione si è ottenuta il 15 gennaio 2021, anche se l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale

²⁷³ Art. 1, c. 36, L. 30 dicembre 2018, n. 145.

²⁷⁴ Art. 1, c. 40, *Ivi*. Per stabilire la localizzazione, si fa riferimento innanzitutto al luogo in cui si trova il dispositivo utilizzato per accedere all'interfaccia digitale: in concreto, si guarda l'indirizzo IP del dispositivo, o altre informazioni utili a geolocalizzare il dispositivo stesso. Per quanto riguarda il servizio di veicolazione di pubblicità, l'utente si considera localizzato in Italia se la pubblicità compare sul suo dispositivo nel momento in cui quest'ultimo è utilizzato nel territorio dello Stato per accedere all'interfaccia digitale. Se tale interfaccia facilita cessioni di beni o prestazioni di servizi tra gli utenti, un utente si considera localizzato in Italia quando vi utilizza un dispositivo per accedere all'interfaccia e concludere una transazione; nel caso in cui l'interfaccia, invece, non faciliti cessioni o prestazioni, l'utente si considera localizzato in territorio italiano quando dispone di un *account* che gli consente di accedere all'interfaccia e il *log-in* è stato creato utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio. Cfr. Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022, p. 331 e ss. Si noti come la Circolare non ha considerato i problemi di tutela della privacy, poiché l'indirizzo IP ha natura di dato personale.

²⁷⁵ L. 27 dicembre 2019, n. 160.

Provvedimento sarebbe stato necessariamente seguito da una Circolare per fornire maggiori chiarimenti.²⁷⁶ Operativamente, l'imposta si applica con un'aliquota del 3% sui ricavi al lordo dei costi sostenuti per la fornitura ma al netto dell'IVA e di eventuali altre imposte indirette.²⁷⁷

Poiché l'imposta mira a gravare sul valore delle prestazioni digitali creato in Italia, i ricavi imponibili sono calcolati moltiplicando i ricavi totali derivanti dai servizi digitali ovunque generati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio nazionale.

Il soggetti passivi residenti o dotati di una stabile organizzazione in Italia devono adempiere agli obblighi relativi al nuovo tributo attraverso l'identificativo fiscale italiano; diversamente, i soggetti passivi non residenti, i quali non siano in possesso di un codice fiscale o partita IVA italiani, devono ottenere un codice fiscale italiano anche se, come avviene in materia IVA, l'identificazione può avvenire mediante la nomina di un rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta.²⁷⁸

Infine, per quanto attiene alla qualificazione dell'imposta come diretta o indiretta, l'ISD sembrerebbe avere natura "mista", in quanto presenta caratteristiche tipiche di entrambe le categorie²⁷⁹, a seconda di quale delle tre tipologie di servizi si consideri: nel caso di veicolazione di pubblicità, si rientra nel campo delle imposizione diretta in quanto si colpisce la ricchezza data dal corrispettivo per il servizio svolto; nel caso della messa a disposizione di un'interfaccia digitale, la fattispecie è analoga in quanto si considera la commissione ricevuta dall'intermediario. Nel caso della trasmissione di dati, invece, si

²⁷⁶ Cfr. Corasaniti G. *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 1, 1 gennaio 2022, p. 16. Il riferimento è alla Circolare 23 marzo 2021, n. 3.

²⁷⁷ Sono esclusi dalla base imponibile i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali resi a soggetti controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante. In aggiunta, non si considerano i corrispettivi della messa a disposizione di un'interfaccia digitale che facilita la vendita di prodotti soggetti ad accisa si cui alla Direttiva n. 118/2008 quando hanno un collegamento diretto ed inscindibile con il volume od il valore di tali vendite. Vedi Provvedimento Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2021.

²⁷⁸ Per i soggetti passivi non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia ma situati in uno Stato collaborativo, è prevista la responsabilità solidale dei soggetti residenti appartenenti al gruppo, anche se non prestatori di servizi digitali. Vedi punto 9.1. del Provvedimento Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2021.

²⁷⁹ È utile ricordare che le imposte dirette colpiscono direttamente la ricchezza, rappresentata dal patrimonio o dal reddito, mentre le imposte indirette intervengono nel momento in cui la ricchezza viene spesa o trasferita.

rientra nell'ambito dell'imposizione indiretta in quanto la ricchezza viene individuata nei dati forniti dagli utenti al soggetto passivo, il quale poi li trasferisce ad altri guadagnandone un corrispettivo.²⁸⁰

In ultima istanza, è necessario ricordare che l'ISD è un'imposta disegnata per rimanere in vigore solo finché non sarà trovata una soluzione a livello globale, e ciò è esplicitamente stabilito dall'art. 1, c. 49-*bis* della L. 30 dicembre 2018, n. 145, introdotto dalla L. 27 dicembre 2019, n. 160.²⁸¹

4.1.4. CRITICITA'

L'applicazione del tributo in esame, nella sua versione contenuta nelle Leggi di Bilancio 2019 e 2020, porta con sé una serie di problematiche non sempre di agevole risoluzione. Prima fra tutti, rileva la questione che l'ISD colpisce solamente i gruppi di grandi dimensioni, non generando alcun impatto sulle PMI non facenti parte di tali gruppi, salvo che subire eventuali rivalse economiche da soggetti dotati di maggiore potere contrattuale. Tuttavia, è innegabile che la sempre maggiore diffusione dell'economia digitale stia attirando anche gruppi apparentemente estranei alle filiere digitali: per esempio, nel caso dei ricavi derivanti dalla trasmissione di dati sugli utenti, essi possono essere ottenuti da imprese di qualunque settore purché facenti uso di interfacce digitali.²⁸² In aggiunta, le soglie di ricavi oltre le quali scatta la soggettività passiva all'imposta devono essere verificate a livello di gruppo, e ciò obbliga quest'ultimo a rilevare i ricavi in tutte le società facenti parte di esso, a prescindere dallo Stato di insediamento e dall'attività

²⁸⁰ Secondo quanto espresso da Corasaniti G. in *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 1, 1 gennaio 2022, p. 40, dato che ad accomunare le tre tipologie di servizi ritenuti tassabili è la necessaria partecipazione degli utenti ai fini della creazione di valore, i cui dati vengono poi rielaborati e trasmessi a terzi, è innegabile il riconoscimento della natura di imposta indiretta all'ISD.

²⁸¹ Si legge "i commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale."

²⁸² Il tributo, infatti, finisce per non colpire ampi settori dell'economia digitale, come ad esempio i servizi di comunicazione, di pagamento e alcuni servizi bancari e finanziari. Questa scelta legislativa ha così disatteso la portata generalizzata che si voleva dare al nuovo tributo.

svolta.²⁸³ Le difficoltà sono evidenti soprattutto se si guarda alla prima applicazione del prelievo, in quanto le imprese, a metà 2021²⁸⁴, hanno dovuto:

1. Rilevare *ex-post*, per ogni entità del gruppo, i ricavi digitali rilevanti conseguiti in territorio italiano nel 2019;
2. In caso di superamento della soglia di 5,5 milioni, oltre a quella generale di 750 milioni complessivi, procedere alla medesima rilevazione relativamente al 2020, in modo da determinare l'imposta dovuta.

Un altro aspetto critico, già sommariamente considerato, è quello relativo alla territorialità dell'imposta e alla connessa necessità di geolocalizzazione dell'utente; la problematica, in questo caso, risiede proprio nell'unilateralità del nuovo tributo, in quanto i criteri di localizzazione utilizzati dall'Italia potrebbero non essere gli stessi utilizzati da altri Stati, portando al rischio di verificarsi di fenomeni di doppia imposizione. Oltre a ciò, l'indirizzo IP non è un dato sempre disponibile, in quanto gli utenti possono ricorrere a reti private virtuali (chiamate VPN da *Virtual Private Network*) le quali possono nascondere o modificare l'indirizzo IP. Sul tema, è la stessa Circolare 23 marzo 2021, n. 3 dell'Agenzia delle Entrate a precisare che le imprese possono utilizzare metodi alternativi di geolocalizzazione degli utenti, a patto che questi si rivelino altrettanto validi: tali metodi sono perlopiù induttivi, e mirano a risalire alla posizione di un soggetto sulla base di informazioni fornite dallo stesso, come ad esempio l'indirizzo di consegna. Tuttavia, un'impresa che decidesse di utilizzare tali sistemi alternativi non otterrebbe grandi certezze, innanzitutto perché essa dovrebbe fornire le motivazioni per le quali ha optato

²⁸³ L'introduzione dell'ISD obbliga le imprese potenzialmente coinvolte ad attuare interventi, anche significativi, in ambito contabile, come ad esempio la tenuta di nuovi conti dedicati alla rilevazione dei ricavi soggetti all'imposta; bisogna tenere conto, però, che le articolazioni contabili utilizzate dalle imprese erano state impostate in passato, finalizzate a tenere conto di quanto rilevava ai fini dell'imposizione diretta. Si evidenzia, inoltre, come la rilevazione dei ricavi "per cassa" e non "per competenza" sia spesso causa di errori di attribuzione a periodo dei ricavi tassabili, portando così a violazioni del principio di competenza; quanto detto non è irrilevante soprattutto se si considera che, poiché la stessa Circolare attribuisce all'ISD carattere di imposta indiretta, non è consentito invocare la riduzione delle sanzioni per violazioni fiscali dichiarative dovute ad errori nell'imputazione a periodo delle componenti di reddito. Cfr. Perona C., *L'imposta sui servizi digitali*, a cura di Della Valle E. e Fransoni G., Wolters Kluwer Italia 2022, p. 168 e ss.

²⁸⁴ In quanto sia il Provvedimento attuativo sia la Circolare dell'Agenzia delle Entrate sono stati pubblicati all'inizio del 2021.

per una determinata scelta in luogo dell'indirizzo IP²⁸⁵; inoltre, come precedentemente accennato, quest'ultimo ha carattere di dato personale, e il suo utilizzo espone le imprese a problemi di trattamento di tale dato e alle connesse tematiche in materia di privacy. Ciò detto, sembrerebbe conveniente utilizzare i metodi induttivi, per evitare di incorrere in tali problematiche.

Volgendo lo sguardo verso altre prospettive, ci si può chiedere se la nuova proposta italiana possa, in qualche modo, stridere con la disciplina europea per quanto riguarda la libera prestazione di servizi. Su tale aspetto è intervenuta la Corte di Giustizia UE, stabilendo che l'obbligo di registrazione e dichiarazione da parte di soggetti non residenti sottoposti alla *web tax* introdotta dall'Ungheria non costituiva restrizione della libertà fondamentale o una forma di discriminazione, in quanto le stesse regole incombevano sui soggetti residenti.²⁸⁶ Se la soluzione sui possibili attriti tra ISD e libera prestazione di servizi appare piuttosto semplice, altrettanto non può dirsi per l'eventuale conflitto tra il tributo e le convenzioni contro le doppie imposizioni: sembra, infatti, che la maggioranza delle convenzioni precluda l'applicazione dell'ISD, a causa della necessità di dare priorità a norme pattizie specifiche.²⁸⁷

In ultima istanza, i problemi più grandi possono emergere in fase di accertamento, in quanto l'Amministrazione finanziaria si trova potenzialmente a dover raccogliere informazioni a fini di istruttoria su soggetti passivi i cui collegamenti con l'Italia sono quasi impercettibili; ciò significa che, senza la collaborazione del contribuente e/o dello Stato terzo coinvolto, non può essere garantita l'effettività del tributo, e l'eventuale responsabilità solidale delle altre entità del gruppo potrebbe non essere decisiva per l'adempimento dell'obbligazione. Per i motivi fin qui esposti, si può concludere che l'ISD sia senza dubbio un passaggio fondamentale per le contingenze portate da un fenomeno che ha raggiunto ormai portata globale e che va ulteriormente sviluppandosi, ma la cui

²⁸⁵ È evidente che le imprese avrebbero tratto maggiore tranquillità da una previsione tassativa delle metodologie utilizzabili, attuata dalla stessa Agenzia delle Entrate.

²⁸⁶ Si tratta della causa C-482/18 *Google Ireland*, 3 marzo 2020. La sentenza rileva, all'interno della trattazione sull'ordinamento italiano, in quanto la *web tax* proposta dall'Ungheria è pressoché identica a quella formulata dall'Italia.

²⁸⁷ Cfr. Mastellone P. in *L'imposta sui servizi digitali*, a cura di Della Valle E. e Fransoni G., Wolters Kluwer Italia 2022, p. 121.

disciplina necessita di affinamenti da parte del Legislatore, quantomeno relativamente ai profili del tributo appena esposti.²⁸⁸

4.2. ESTERO

Dopo aver osservato le mosse dell'Italia sul tema della tassazione del digitale, si passa ora ad analizzare le iniziative intraprese da altri Stati i quali, al pari di quello italiano, hanno deciso almeno in un primo momento di muoversi per conto loro, in attesa di una soluzione di carattere globale.

4.2.1. REGNO UNITO

Verso la fine del 2018 il governo britannico, in un momento in cui il Regno Unito si apprestava ad uscire dall'Unione, ha annunciato l'introduzione di una tassa sui servizi digitali, contenuta nell'ultima manovra finanziaria pre-Brexit²⁸⁹. Il cancelliere Philip Hammond, nel presentare la nuova misura, affermava che essa fosse destinata a colpire i giganti della tecnologia, i quali generino entrate globali per almeno 500 milioni di sterline all'anno; la proposta, che sarebbe entrata in vigore ad aprile 2020, prevedeva un'aliquota del 2% da applicare solamente ai ricavi derivanti dai motori di ricerca, dalle piattaforme di social media e dai mercati online.²⁹⁰ All'interno del sito ufficiale del governo britannico si legge quali sono le motivazioni dalle quali prende le mosse il nuovo tributo: viene evidenziato, infatti, che le attuali previsioni in materia di tassazione delle società, se applicate alle imprese operanti nell'economia digitale, portino ad un disallineamento tra il luogo in cui vengono tassati gli utili e il luogo in cui il valore, che dovrebbe essere oggetto

²⁸⁸ Come provocatoriamente affermato da Girelli G., in *Osservazioni intorno all'imposizione sull'impresa digitale*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 6, 1 novembre 2023, p. 2345, sarebbe paradossale aver creato un'imposta per obbligare i soggetti ad operatività "immateriale" a contribuire maggiormente al gettito dello Stato, la quale poi lasciasse aperte maglie più o meno larghe all'evasione.

²⁸⁹ Come evidenziato nell'articolo *Digital tax: cos'è e quale differenza con la web tax* in tg24.sky.it, nel Regno Unito era già stata introdotta una forma di tassazione del digitale chiamata *Diverted profits tax (Dpt)*, la quale prevedeva un'aliquota del 25% in capo ad una società che si trasferisse in un Paese a fiscalità privilegiata oppure che vendesse beni o servizi sul territorio del Regno Unito senza stabilirvi una stabile organizzazione.

²⁹⁰ Neate R., *Hammond targets US tech giants with "digital services tax"*, in The Guardian, 29 ottobre 2018.

di tassazione, viene creato. In ogni caso, si chiarisce la natura solamente transitoria della nuova proposta, destinata ad essere disapplicata nel momento in cui si giungerà ad una soluzione internazionale adeguata.²⁹¹

L'11 marzo 2020 il governo ha pubblicato un altro *Policy paper* per precisare le modalità applicative del tributo: viene confermata la soglia di ricavi mondiali a 500 milioni sterline, ma si aggiunge che i ricavi derivanti dagli utenti del Regno Unito²⁹² devono essere superiori a 25 milioni di sterline. Si precisa, tuttavia, che oltre alle tipologie di servizi digitali considerati in precedenza, è tassabile anche lo svolgimento di qualsiasi attività pubblicitaria online associata a detti servizi.²⁹³

Viene stabilito che le imprese possono calcolare l'imposta dovuta secondo un meccanismo di calcolo semplificato, al fine di garantire che essa non abbia un effetto sproporzionato sulla sostenibilità aziendale per quelle società che traggano un basso margine operativo dalle attività soggette a tassazione. L'ammontare dovuto viene calcolato a livello di gruppo, ma a subire l'addebito saranno poi le singole entità che realizzano i ricavi che concorrono alla formazione dell'imponibile.²⁹⁴ Questi gli impatti sul gettito dello Stato previsti al momento della proposta di introduzione del tributo e illustrati nel bilancio 2018:

²⁹¹ Al link <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax> si legge che “*the government is committed to dis-applying the Digital Services Tax once an appropriate international solution is in place.*”

²⁹² Dal punto di vista della territorialità, un ricavo si considera derivante da un utente del Regno Unito se tale utente utilizza la piattaforma in questione; per quanto riguarda la pubblicità, invece, essa rileva se e in quanto destinata ad essere visualizzata da un utente del Regno Unito. Nel caso invece di transazioni su mercati online, è sufficiente che una delle parti della transazione sia un utente del Regno Unito affinché l'intero importo sia considerato tassabile in UK; tuttavia, le entrate imponibili si riducono del 50% qualora l'altro soggetto coinvolto nella transazione si trovi normalmente in un Paese che applichi un'imposta simile alla *Digital Services Tax*.

²⁹³ Per “*associated online advertising business*” si intende un'attività gestita su una piattaforma online che facilita l'immissione di pubblicità online e tra significativi vantaggi dalla connessione con la piattaforma stessa.

²⁹⁴ Ciò significa che i ricavi vengono conteggiati nell'imponibile anche quando riconosciuti in entità prive di presenza negli UK ai fini dell'imposta sulle società.

Impatto sull'erario (milioni di sterline)

dal 2018 al 2019	dal 2019 al 2020	Dal 2020 al 2021	Dal 2021 al 2022	Dal 2022 al 2023	Dal 2023 al 2024
-	+5	+275	+370	+400	+440

Figura 4. Impatto sul gettito del Regno Unito previsto al momento del Bilancio 2018

Fonte: Gov.uk, 11 luglio 2019

Diversamente, nel Bilancio 2020 le previsioni sono state modificate a rialzo:

Impatto sull'erario (milioni di sterline)

dal 2019 al 2020	Dal 2020 al 2021	Dal 2021 al 2022	Dal 2022 al 2023	Dal 2023 al 2024	Dal 2024 al 2025
+70	+280	+390	+425	+465	+515

Figura 5. Impatto sul gettito del Regno Unito previsto al momento del Bilancio 2020

Fonte: Gov.uk, 11 marzo 2020

Attualmente la DST è ancora in vigore, in attesa del raggiungimento di un coordinamento globale, momento in cui è previsto che decadano tutte le iniziative unilaterali dei vari Stati.

4.2.2. FRANCIA

Il 24 luglio 2019, il Presidente della Repubblica ha promulgato la Legge n. 759 del 2019 che, all'art. 1, istituisce un'imposta sui servizi digitali chiamata "*taxe sur les services numériques*". L'imposta, caratterizzata da un'aliquota del 3% e da applicarsi dal 2020 con effetti retroattivi dal 1 gennaio 2019²⁹⁵, riguarda i servizi di *targeting* pubblicitario, i quali consentono di personalizzare gli annunci pubblicitari per adattarli alle preferenze di

²⁹⁵ La retroattività è una delle differenze sostanziali rispetto alle previsioni dell'UE.

ciascun utente, e i servizi di intermediazione digitale.²⁹⁶ Le imprese colpite dal nuovo tributo sono, tuttavia, solo quelle che superano le soglie di:

- 750 milioni di euro ottenuti da servizi forniti in tutto il mondo;
- 25 milioni di euro ricavati dai servizi prestati in Francia;

e ciò indipendentemente dal luogo di stabilimento delle entità stesse.

Poiché l'imposta ha l'evidente scopo di colpire i colossi del web, le reazioni degli Stati Uniti, sotto l'amministrazione Trump, non si sono fatte attendere: il Presidente statunitense ha, da subito, minacciato di introdurre dazi, anche totalitari, sulle merci francesi vendute in America²⁹⁷, in quanto sostiene che l'imposta sia mirata a penalizzare le *big* degli Stati Uniti. L'allora Rappresentante per il Commercio degli USA (o *US Trade Representative*), Robert Lightizer, ha da sempre affermato che il suo ruolo di Rappresentante si pone l'obiettivo di contrastare il sempre più crescente protezionismo degli Stati membri dell'UE. Le critiche mosse dall'America, contenute in un *report* del 2 dicembre 2019²⁹⁸, riguardano diverse caratteristiche dell'imposta francese:

a) Esclusione delle interfacce digitali costituite per fornire contenuti digitali agli utenti

Come accennato in precedenza, la proposta francese considera una nozione più ristretta di "contenuto digitale", includendovi le app ma non, ad esempio, il *download* di contenuti musicali; per quanto riguarda le app, di conseguenza, verrebbero tassati due colossi americani, Google e Apple, mentre sarebbe esclusa Spotify, *big* europea, nonostante detenga un'ampia quota di mercato in Francia per lo *streaming* musicale.

b) Soglia di ricavi superata la quale un'impresa viene coinvolta nella tassazione

²⁹⁶ Sono esclusi il commercio online, la fornitura di servizi digitali, i servizi di comunicazione, i servizi di pagamento e i servizi finanziari regolamentati.

²⁹⁷ Si stima che il volume d'affari colpito dai dazi sia di 1,3 miliardi di dollari. Cfr. Licata P., *Web Tax, la Francia va avanti da sola e non cede al pressing USA*, in *Corrierecomunicazioni.it*, 15 ottobre 2020, reperibile al link <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-la-francia-va-avanti-da-sola-e-non-cede-al-pressing-usa/>.

²⁹⁸ Cfr. *Office of the United States, trade representative Ambassador R.E. Lightizer, Section 301 Investigation Report on France's digital services tax*, 2 dicembre 2019.

Secondo gli Stati Uniti, è evidente che una soglia di ricavi così elevata ha il solo obiettivo di colpire i giganti statunitensi e di escludere, e quindi favorire, le società francesi.

c) Metodo di calcolo dei ricavi attribuibili alla Francia

La quota di ricavi totali attribuibili, e quindi imponibili, alla Francia, si calcola basandosi sulla percentuale di utenti localizzati in Francia sul totale degli utenti coinvolti; ciò, tuttavia, porta ad un disallineamento tra la base imponibile dell'imposta e il valore effettivo dei servizi effettivamente forniti sul territorio, con un inevitabile contrasto con i principi di fiscalità internazionale sull'attribuzione della potestà impositiva agli Stati e l'allocazione dei redditi.

d) Rapporto con altre imposte

La tassa sui servizi digitali è deducibile dall'imposta francese sul reddito delle società, e ciò agevola solamente le società residenti, dato che le società non residenti e quelle prive di stabile organizzazione in Francia non hanno la medesima possibilità.

e) Retroattività

Nonostante l'imposta sia stata introdotta oltre la metà del 2019 e il primo pagamento sia da effettuarsi nel 2020, è stata prevista la retroattività della norma a partire dai ricavi dal 1 gennaio 2019. Oltre a contrastare con quanto previsto in ambito OCSE, la retroattività è contraria ai principi generali della fiscalità, soprattutto riguardo la certezza del diritto.

Durante il World Economic Forum a Davos nel gennaio 2020, Francia e Stati Uniti erano giunti ad un accordo in base al quale la prima si impegnava a sospendere la riscossione del tributo fino a dicembre 2020, mentre i secondi avrebbero bloccato l'applicazione dei dazi sull'importazione di merci francesi, il tutto in attesa di un'intesa a livello OCSE; tuttavia, in tale ultimo ambito i lavori sono stati rinviati, per cui ad ottobre 2020 il Ministro dell'Economia francese ha annunciato lo scongelamento dell'imposta.

4.2.3. SPAGNA

Il 16 gennaio 2021 è entrata in vigore in Spagna quella che viene chiamata Google Tax²⁹⁹. Al pari di Italia e Francia, essa prevede un'aliquota del 3%³⁰⁰ da applicare alle imprese, a prescindere che esse siano stabilite in Spagna o all'estero, con fatturato superiore a 750 milioni di euro ed entrate derivanti dalla Spagna maggiori di 3 milioni di euro³⁰¹; i ricavi tassabili, in questo caso, riguardano la pubblicità online e i servizi di intermediazione e di vendita basati sulle informazioni fornite dagli utenti. Sono esclusi, invece, i servizi di:

- Vendita di beni o servizi, qualora la contrattazione avvenga tramite il sito web del fornitore e quest'ultimo non funga da intermediario;
- Fornitura di beni o servizi tra utenti, nell'ambito di un servizio di intermediazione online;
- Fornitura di servizi di intermediazione online, qualora lo scopo principale sia fornire contenuti digitali agli utenti, servizi di comunicazione o servizi di pagamento;
- Fornitura di servizi finanziari da parte di enti finanziari regolamentati;
- Fornitura di servizi di trasmissione di dati da parte di entità finanziarie regolamentate;
- Fornitura di servizi digitali tra entità appartenenti allo stesso gruppo con una partecipazione totalitaria, sia essa diretta o indiretta.

Per quanto riguarda l'aspetto della territorialità, un servizio digitale si considera fornito in Spagna se l'utente del servizio stesso si trova in territorio spagnolo; anche in questo

²⁹⁹ Insieme alla Google Tax, il 16 gennaio 2021 è entrata in vigore anche la Tobin Tax, ovvero una tassa sulle transazioni finanziarie avente aliquota di 0,2% da applicare agli acquisti di azioni di società quotate in borsa, le quali abbiano una capitalizzazione di mercato superiore a 1 miliardo di euro. Entrambe le proposte sono state introdotte con la Legge 15 ottobre 2020, n. 4.

³⁰⁰ Una peculiarità della proposta spagnola è che l'aliquota del 3% si applica su ogni prestazione di servizi imponibili, anche se la liquidazione dell'imposta è trimestrale. Cfr. Sella P., *Imposta sui servizi digitali: un confronto tra Italia, Francia e Spagna*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 1 del 2021.

³⁰¹ Nel caso in cui le entità facciano parte di un gruppo, le soglie sono determinate a livello di gruppo: se il gruppo supera dette soglie, ciascuna società ad esso appartenente viene considerata soggetto passivo qualora realizzi l'evento imponibile, anche nel caso in cui essa non superi la seconda soglia relativa ai ricavi spagnoli. Nella legge si precisa che i servizi infragruppo sono imponibili, salvo che avvengano tra società interamente partecipate. *Ivi*.

caso, per ciascun tipo di servizio sono stabilite regole specifiche, tutte basate sul luogo in cui è ubicato il dispositivo attraverso il quale il soggetto fruisce del servizio, rilevato attraverso l'indirizzo IP o analoghi metodi di geolocalizzazione.³⁰² Inoltre, come accennato per il caso francese, la norma prevede anche una disciplina specifica per poter tassare solamente la parte di ricavi di un'impresa corrispondente agli utenti situati nel territorio dello Stato.³⁰³

Diversamente dalla proposta italiana, all'interno della legge che istituisce la Google Tax spagnola è presente un preambolo, il quale specifica il contesto in cui l'imposta è stata introdotta e le connesse finalità: innanzitutto, essa cerca di affrontare le sfide portate dall'economia digitale, soprattutto per quanto riguarda il mancato riconoscimento, da parte della normativa precedente, del valore generato per un'impresa digitale dagli utenti. Il preambolo, inoltre, specifica anche la funzione delle soglie quantitative imposte: la prima vuole limitare l'applicazione dell'imposta alle sole imprese di maggiori dimensioni, le quali possono contare su un gran numero di utenti che generano un ingente quantitativo di dati, e su una forte posizione di mercato; diversamente, si cerca di tutelare le PMI, le

³⁰² Un utente si considera localizzato in Spagna quando:

- Nel caso di servizi di pubblicità online, nel momento in cui la pubblicità appare sul dispositivo, quest'ultimo è situato in territorio spagnolo;
- Nel caso di servizi di intermediazione online, la conclusione della transazione viene effettuata tramite l'interfaccia digitale di un dispositivo che in quel momento si trova in Spagna o è stato aperto un account per accedere all'interfaccia utilizzando un dispositivo ivi localizzato;
- Nel caso di servizi di trasmissione di dati, i dati sono generati attraverso un'interfaccia digitale a cui l'utente abbia avuto accesso tramite un dispositivo situato in Spagna al momento della generazione di dati.

³⁰³ Nel caso di servizi di pubblicità online, ai ricavi totali si applica la proporzione tra il numero di volte in cui la pubblicità appare sui dispositivi ubicati nel territorio e il numero di volte in cui la medesima pubblicità appare su qualsiasi dispositivo, a prescindere dalla sua localizzazione;

Per i servizi di intermediazione online:

- Se essi facilitano consegne di beni/servizi tra utenti, si applica la proporzione tra il numero di utenti situati nel territorio e il numero totale di utenti che intervengono nel servizio, ovunque ubicati;
- Nelle altre situazioni, la proporzione è determinata dall'ammontare totale dei ricavi ottenuti al momento dell'apertura degli account che consentono l'accesso all'interfaccia digitale utilizzando un dispositivo che, al momento dell'apertura, è situato in Spagna;

Nei servizi di trasmissione di dati, si applica il rapporto tra il numero di utenti che hanno generato tali dati trovandosi nel territorio e il totale degli utenti generanti dati ma ovunque ubicati.

quali potrebbero dover sostenere elevati costi di *compliance*, spesso sproporzionati rispetto ai margini ottenuti dai servizi oggetto di tassazione.

4.2.4. USA

È noto che i grandi gruppi multinazionali operanti nel digitale sono quasi tutti statunitensi: si pensi, a titolo esemplificativo, ad Apple, Facebook e Amazon. Non stupisce, quindi, che gli Stati Uniti abbiano sempre espresso la loro contrarietà alle proposte di tassazione delle imprese digitali messe in campo dai diversi Stati UE³⁰⁴. Già con l'amministrazione Trump, ad esempio, gli USA avevano perseguito una politica fiscale di tipo *go alone* che aveva finito per dare una battuta d'arresto ai lavori del progetto BEPS; il Presidente, infatti, considerava il progetto un'iniziativa mirata a colpire proprio le grandi società del *web*, in prevalenza americane.³⁰⁵ La controproposta di Trump prevedeva di estendere la previsione di tassazione nel luogo di consumo a tutte le multinazionali, senza però guardare al loro settore di appartenenza, applicando l'aliquota minima del 15% o l'aliquota calcolata per differenza tra quest'ultima e l'ETR della stabile organizzazione localizzata in altri Stati; in questo modo, l'America voleva cercare di arginare il problema della delocalizzazione dei redditi verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata o nulla. L'Unione europea non ha visto positivamente la proposta dell'amministrazione Trump, interpretandola come un chiaro segnale che gli USA non intendessero impegnarsi ad affrontare il tema della riforma delle regole fiscali internazionali, volendosi concentrare più sul "quanto" che sul "chi può" tassare.³⁰⁶

³⁰⁴ Come già anticipato nel caso della Francia, gli USA hanno deciso di imporre dazi al 25% sull'importazione di beni provenienti anche da Spagna, Italia, Regno Unito; fin da subito, comunque, l'America si è detta disponibile ad una sospensione del provvedimento per un periodo di 180 giorni, durante il quale auspicava il raggiungimento di un accordo a livello internazionale.

³⁰⁵ Come ricordato da Carpentieri L., in *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n. 1, 2022 p. 26 e ss., gli Stati Uniti erano stati tra i promotori del progetto BEPS, ma successivamente rifiutarono di sottoscrivere il *Multilateral Instrument*, una delle colonne del progetto stesso.

³⁰⁶ Cfr. Marini G., *La Global Minimum Tax americana vs la Web Tax europea spiegata in 10 punti*, in Milanofinanza.it, 23 luglio 2021. La versione integrale dell'articolo è consultabile al link <https://www.milanofinanza.it/news/la-global-minimum-tax-americana-vs-la-web-tax-europea-spiegata-in-10-punti-202107231225335894>.

Il successivo presidente Joe Biden si è dovuto scontrare con la necessità di ottenere nuove risorse per affrontare il periodo post-pandemico, e ha quindi deciso di aumentare le aliquote dell'imposta sulle società dal 21 al 28%.³⁰⁷ Poiché un eventuale disallineamento tra imposizione interna ed esterna agli USA si sarebbe potuto rivelare controproducente per il gettito, in quanto non solo avrebbe incoraggiato le multinazionali a mantenere i profitti all'estero, ma anche a spostare ulteriori redditi verso Paesi con aliquote più basse, l'Amministrazione è tornata a cooperare con i Paesi OCSE al fine di giungere al più presto ad un accordo internazionale che stabilisca un'aliquota minima di tassazione sui profitti esteri delle grandi multinazionali. L'entusiasmo va però ridimensionato considerando che, a ben notarsi, nemmeno il Presidente Biden ha condiviso totalmente la proposta del *Pillar 1*, ritenuto ancora discriminatorio nei confronti delle *big* americane: secondo l'America, si dovrebbe infatti individuare un perimetro di applicazione dell'imposta, contenente solamente le 100 società più grandi al mondo, a prescindere dal settore di attività. Si può, in ogni caso, affermare che l'accordo sull'aliquota minima tra USA e Paesi OCSE sia stato il primo passo per ottenere una riforma delle regole di fiscalità internazionale.

Il 21 ottobre 2021 gli Stati Uniti avevano siglato un accordo con Austria, Francia, Italia, Spagna e Regno Unito per "sospendere" i dazi e le *web tax* nazionali, in modo da fornire più tempo all'OCSE per elaborare l'adozione del primo pilastro; a causa dell'allungamento delle tempistiche nell'ambito dell'*Amount A*, il patto, che inizialmente aveva scadenza a fine 2023, è stato prorogato, fino al 30 giugno 2024, momento in cui l'OCSE dovrebbe aver definitivamente elaborato il *Pillar 1*.³⁰⁸

³⁰⁷ Cfr. Di Donfrancesco G., *Fmi: necessarie riforme della tassazione, da redditi alti o patrimoni il contributo alla ripresa*, in *IlSole24ore*, 7 aprile 2021. Era evidente, tuttavia, che l'aumento dell'imposizione avrebbe finito per gravare ulteriormente sui consumatori e sui lavoratori, e che tale previsione sia un compromesso meno oneroso rispetto a quanto proposto dal Fondo monetario nazionale che aveva prospettato forme di tassazione gravanti sui soggetti più benestanti.

³⁰⁸ La proroga dell'accordo è leggibile nel documento denominato "*Updated joint statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom regarding a compromise on a transitional approach to existing unilateral measures during the interim period before Pillar 1 is in effect*". La scadenza della proroga è fissata al 30 giugno 2024 in quanto il 18 dicembre 2023 l'*Inclusive Framework* ha pubblicato una dichiarazione in cui chiede la finalizzazione del testo della convenzione multilaterale del *Pillar 1* entro la fine di marzo 2024, così da poter effettuare la cerimonia di firma entro la fine di giugno 2024.

4.2.5. INDIA

Il caso dell'India è particolare e risulta interessante in quanto essa ha affrontato il problema della tassazione del digitale già nel 2016 all'interno del *Finance Act n. 18 of 2016*; l'idea era quella di tassare i ricavi lordi delle imprese prive di presenza economica significativa all'interno del Paese. Dal punto di vista operativo, il cliente residente, a prescindere che sia un consumatore finale oppure no, deve applicare una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 6% sul corrispettivo della transazione con l'impresa non residente qualora si tratti di servizi *online* prestati dalla stessa. In prima battuta, il governo ha deciso di considerare solamente i servizi di pubblicità, riservandosi però la facoltà di ampliare la portata del provvedimento. L'imposta si applica solamente alle imprese il cui fatturato superi la soglia di 100.000 *rupie* e solo nelle transazioni *business to business*.

Tuttavia, esistono dei casi in cui la ritenuta non deve essere applicata:

1. Nel caso in cui il soggetto non residente disponga di una stabile organizzazione in India e svolga la singola prestazione attraverso la stabile organizzazione, in quanto tale impresa versa già l'imposta sul reddito nel Paese;
2. Il corrispettivo per il servizio è inferiore a 1 *rupia*;
3. Non si tratta di un'operazione B2B in quanto il pagamento viene effettuato da un soggetto non nell'ambito dell'attività d'impresa.³⁰⁹

Già dai lavori preparatori del nuovo tributo, emerge che esso vuole qualificarsi come un'imposta indiretta da applicare ai pagamenti lordi che viene prelevata definitivamente attraverso il meccanismo del sostituto d'imposta.

4.3. SOLUZIONI EUROPEE A CONFRONTO

Come affermato in precedenza, in attesa del coordinamento globale in ambito OCSE, diversi Paesi hanno preso iniziative unilaterali per tentare di assoggettare a tassazione i redditi derivanti dal digitale; essendo le realtà, anche all'interno della stessa Unione europea, fortemente diverse tra loro, si ritiene interessante fornire un breve schema che possa evidenziare similarità e differenze tra le varie proposte, prendendo a riferimento quella italiana.

³⁰⁹ Cfr. Del Federico L. in *"La tassazione nell'era digitale. Genesi, diffusione ed evoluzione dell'equalisation levy"*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4 del 1 ottobre 2020, p. 1438 e ss.

	Italia	Spagna	Regno Unito	Francia	India
Soggetti passivi	Imprese residenti e non residenti con: 1. ricavi complessivi ovunque realizzati superiori a 750 milioni di euro; 2. Ricavi domestici superiori a 5,5 milioni di euro.	- Similarità nella prima soglia; - Ricavi domestici superiori a 3 milioni di euro.	- Similarità nella prima soglia; - Ricavi domestici superiori a 25 milioni di sterline.	- Similarità nella prima soglia; - Ricavi domestici superiori a 25 milioni di euro.	- Imprese con fatturato superiore a 100.000 <i>rupie</i> .
Presupposto d'imposta	3 tipi di servizi digitali: 1. veicolazione di pubblicità su piattaforma digitale; 2. messa a disposizione di piattaforme multilaterali; 3. cessione di dati derivanti dagli utenti.	- Uguale suddivisione ma maggior precisione nelle definizioni di "contenuto digitale", "pubblicità mirata", "trasmissione di dati" e "interfaccia digitale".	- Sono considerati servizi digitali tutti i servizi di <i>social media</i> , motori di ricerca e <i>marketplace</i> .	- Uguale suddivisione.	- Servizi di pubblicità.
Aliquota	3%	3%	2%	3%	6%

Tabella 1. Confronto tra le proposte europee di tassazione del digitale.

Fonte: Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell'economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022, pag. 385 e ss.

5. STATO DELL'ARTE E "LAVORI IN CORSO"

5.1. ITALIA – RIFORMA DELLA FISCALITA' INTERNAZIONALE: D. LGS. 209/2023

In Italia, attraverso il D. lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, entrato in vigore il 29 dicembre 2023, si recepisce nel nostro territorio il contenuto della Direttiva 2022/2523/UE del Consiglio datata 14 dicembre 2022, la quale mira a definire un livello di imposizione minima globale per i gruppi multinazionali. Arriva, in questo modo ufficialmente, anche in territorio italiano quella che viene comunemente chiamata *global minimum tax*, caratterizzata da un'aliquota del 15% che deve essere l'ETR gravante sulle imprese. Ciò significa che, qualora un'impresa, controllata da una italiana, si trovi in una giurisdizione a bassa imposizione, ciò costringerà la controllante a versare il differenziale di aliquota nelle casse dell'Italia.³¹⁰

Nello specifico, conformemente a quanto disposto dall'OCSE, si instaura un'imposizione integrativa attraverso:

- L'imposta minima integrativa (o IIR), pagata dalle controllanti italiane in relazione alle proprie controllate situate in Paesi a più bassa imposizione³¹¹;
- L'imposta minima suppletiva (o UTPR), dovuta da una o più imprese del gruppo nel momento in cui altre imprese ad esso appartenenti sono soggette a bassa imposizione e nei rispettivi Paesi non viene applicata l'IIR;
- L'imposta minima nazionale (o QDMTT), da applicarsi qualora un'impresa di un gruppo non sconti una sufficiente imposizione in Italia.

³¹⁰ È utile ricordare che le disposizioni della *global minimum tax* si applicano solamente alle imprese i cui ricavi annui complessivi siano superiori a 750 milioni di euro.

³¹¹ Se l'ETR è inferiore al 15%, l'impresa attua l'imposizione integrativa applicando un'aliquota pari alla differenza tra 15% e l'ETR all'*excess profit*, definito come il reddito rilevante al netto delle riduzioni da "attività economica sostanziale" di cui all'art. 35 del Decreto. La riduzione è calcolata come il 5% delle spese per i dipendenti, maggiorata del 5% del valore contabile delle immobilizzazioni; le percentuali sono poi incrementate per i primi dieci anni di applicazione delle disposizioni: per il 2024 si attestano rispettivamente al 9,8% e al 7,8%, per poi essere progressivamente diminuite fino a raggiungere il 5% nel 2033. Cfr. Odetto G., *Parte in Italia la global minimum tax*, in Eutekne.info, 10 gennaio 2024.

Dal punto di vista della decorrenza, è previsto che le disposizioni si applichino agli esercizi a partire dal 31 dicembre 2023, ma la disciplina relativa all'UTPR si applica agli esercizi a partire dal 31 dicembre 2024.³¹²

Tra le altre novità della norma troviamo:

A) Una migliore definizione del concetto giuridico di residenza fiscale

Ai sensi del Decreto, si considerano residenti in territorio italiano le persone fisiche che ivi risiedono o hanno domicilio per la maggior parte del periodo d'imposta considerato, o che vi sono presenti fisicamente³¹³. Il termine di decorrenza della previsione è fissato al 1 gennaio 2024.

Per le persone giuridiche, invece, si guardano i criteri di sede legale, sede di direzione effettiva e di gestione ordinaria in via principale.³¹⁴ Diversamente dalla disposizione precedente (di cui all'art. 1), le previsioni in materia di residenza di persone giuridiche hanno effetto dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del Decreto, poiché si tratta di norme riguardanti soggetti il cui esercizio potrebbe non coincidere con l'anno solare.

B) La modifica della disciplina fiscale riguardante le società controllate estere (o Controlled Foreign Companies o CFC)

Attraverso la variazione del c. 4 dell'art. 167 del TUIR, viene prevista, ora, l'imputazione al soggetto residente di tutti i redditi ottenuti da una controllata situata in un Paese

³¹² Cfr. Parisi P., *Riforma della fiscalità internazionale a decorrenze differenziate*, in IPSOA Quotidiano, 29 gennaio 2024. Parisi ricorda che viene fatto salvo l'art. 57, c. 1 del D. Lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023 secondo cui se la capogruppo è situata in uno Stato membro che ha scelto di differire l'applicazione dell'IIR ai sensi dell'art. 50 della Direttiva, le imprese di tale gruppo residenti in Italia sono soggette all'importo dell'UTPR assegnato all'Italia, ai sensi dell'art. 21 del medesimo Decreto, per gli esercizi a partire dal 31 dicembre 2023.

³¹³ Ciò che caratterizza la novità sulla residenza delle persone fisiche è l'introduzione del riferimento alle frazioni di giorno; in aggiunta, si ottiene l'effetto di ampliare la platea dei contribuenti in Italia e si declassa l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente a mera presunzione relativa, di cui è quindi ammessa prova contraria.

³¹⁴ Vedi artt. 1 e 2 del D. Lgs. 209 del 27 dicembre 2023.

considerato a fiscalità privilegiata, nel caso in cui quest'ultima abbia più di un terzo dei proventi derivanti da *passive income*³¹⁵: si tratta della cosiddetta *CFC rule*, la quale si applica nel caso in cui i soggetti controllati non residenti risultano assoggettati a tassazione inferiore al 15%. Il riferimento è sempre all'ETR, il quale è di agevole calcolo nel caso di società i cui bilanci sono sottoposti a revisione e certificazione; nel caso di bilanci privi di queste caratteristiche, spetta alla controllante verificare l'aliquota effettiva gravante sulla sua controllata estera.

Anche in questo caso la disposizione ha efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del provvedimento per i medesimi motivi sopra esposti.

C) Nuove previsioni in tema di lavoratori "impatriati"

Viene stabilita la detassazione IRPEF del 50% dei redditi da lavoro autonomo e da lavoro dipendente prodotti in Italia da soggetti i quali vi trasferiscano la residenza, nei limiti di 600.000 euro. Tale opzione è esercitabile a condizione che:

- Il lavoratore non sia stato fiscalmente residente in Italia nei tre periodi di imposta antecedenti alla richiesta, ed esso si impegni a rimanervi per almeno cinque anni;
- L'attività lavorativa venga svolta nel territorio italiano in forza di un nuovo rapporto di lavoro instaurato con un soggetto diverso da quello per cui era impiegato il soggetto mentre si trovava all'estero, nonché dai soggetti appartenenti allo stesso gruppo;
- L'attività lavorativa sia prestata in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta;
- Il richiedente sia in possesso di un'elevata qualifica o specializzazione, definite dal D. Lgs. n. 108 del 28 giugno 2012 e dal D. Lgs. n. 206 del 9 novembre 2007.

Le agevolazioni si applicano nel periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale e per i quattro successivi, solamente ai cittadini risultanti dall'AIRE e a coloro che, pur non risultando in detta Anagrafe, abbiano risieduto, per almeno un triennio, in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni. Le novità introdotte valgono per i soggetti "impatriati" a partire dal periodo d'imposta 2024.³¹⁶

³¹⁵ Con il termine *passive income* si intendono gli interessi, le royalties, i dividendi e i redditi simili.

³¹⁶ Le differenze rispetto al regime previgente sono:

- La riduzione della percentuale di detassazione dal 70% al 50%;

D) Disciplina sul trasferimento in Italia di attività economiche

Ai sensi dell'art. 6 del Decreto, vengono ridotte del 50% le imposte e l'IRAP ricadenti sui redditi derivanti da attività d'impresa e d'esercizio di arti e professioni svolti in un Paese extra-UE e trasferite in Italia; tale agevolazione si applica nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento e per i cinque successivi, ma sono escluse le attività esercitate in territorio italiano nei ventiquattro mesi antecedenti al trasferimento stesso. È prevista, tuttavia, la decadenza dell'agevolazione qualora il beneficiario trasferisca, anche solo parzialmente, l'attività al di fuori dello Stato nei cinque periodi di imposta successivi al riconoscimento del beneficio, allungati a dieci se si tratta di grandi imprese³¹⁷; in tal caso, l'Amministrazione è tenuta a recuperare le imposte non pagate durante il periodo di validità del regime agevolativo comprensive di interessi.

Nel testo dell'articolo si legge esplicitamente che l'intento della norma è di promuovere il trasferimento e lo svolgimento in Italia di attività economiche, i cui redditi possano poi aumentare il gettito per lo Stato.

5.2. RIFORMA IVA

L'8 dicembre 2022 la Commissione europea ha presentato un pacchetto di proposte chiamato *VAT in the digital age* (abbreviato ViDA) contenente una serie di misure per modernizzare il sistema IVA in modo tale da poter affrontare le sfide portate dall'economia digitale.

Il pacchetto contiene tre proposte:

-
- L'introduzione di un tetto massimo di reddito a 600.000 euro;
 - La circoscrizione dei benefici ai soli redditi da lavoro indipendente, da lavoro autonomo e assimilati;
 - Condizioni più restrittive per l'accesso al regime agevolativo;
 - La non reintroduzione della detassazione al 90% per i lavoratori che si trasferiscano nel Mezzogiorno.

Per approfondimenti si legga Garbarino C. e Rizzo A., *Riforma della fiscalità internazionale: le principali novità*, in OneFiscale, 13 gennaio 2024, p. 5.

³¹⁷ Le "grandi imprese" che rilevano ai sensi dell'art. 6 del Decreto sono quelle individuate nella Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione.

- La Proposta di Direttiva del Consiglio a modifica della Direttiva 2006/112/CE sulle norme iva riguardanti l'era digitale (o COM(2022) 701 *final*);
- Una Proposta di Regolamento del Consiglio a modifica del Regolamento 904/2010/UE sugli accordi di cooperazione amministrativa in materia di IVA per l'era digitale (o COM(2022) 703 *final*);
- Una Proposta di Regolamento di esecuzione del Consiglio a modifica del regolamento di esecuzione 282/2011/UE sugli obblighi di dichiarazione (o (COM(2022) 704 *final*).

All'interno del pacchetto sono individuabili sostanzialmente tre obiettivi:

1. Modernizzare gli obblighi di comunicazione in ambito IVA attraverso la standardizzazione delle informazioni da trasmettere alle Autorità: in particolare, viene introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni transfrontaliere, in modo tale che ciascuna Amministrazione possa intercettare, pressoché in tempo reale, eventuali frodi;
2. Perfezionare la disciplina dell'IVA per quanto riguarda le piattaforme digitali, rendendo il loro ruolo centrale qualora queste si occupino di facilitare la prestazione di servizi di locazione a breve termine e di trasporto di persone;
3. Ridurre gli oneri amministrativi per quelle imprese che effettuano transazioni imponibili in diversi Stati membri, introducendo la registrazione unica e intervenendo sull'OSS e sull'IOSS.

Ai fini della trattazione fin qui condotta, appare utile soffermarsi soprattutto sul secondo obiettivo, ovvero quello riguardante le piattaforme digitali; occorre segnalare, innanzitutto, che non viene data una definizione normativa di "economia delle piattaforme", di cui viene data menzione nella nota n. 24 della relazione precedente la Proposta di Direttiva.³¹⁸ Il fulcro delle novità sul tema è l'introduzione, nella Direttiva

³¹⁸ Nella nota n. 24 della Relazione si legge che per "economia delle piattaforme" si intende un modello multilaterale di operazioni in cui risultano coinvolte tre o più parti; in tali operazioni, è presente una piattaforma online che facilita l'interazione tra utenti distinti ma interdipendenti. Il testo integrale è consultabile al link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701>. Come sollevato da Floriani P. e Trabattoni G. in *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in *IlFisco*, n. 30/2023, p. 2904, la mancanza di una puntuale definizione potrebbe essere una scelta voluta, al fine di evitare di vincolare il fenomeno dell'economia delle piattaforme, essendo quest'ultimo particolarmente mutevole.

2006/112/CE, dell'art. 28-*bis*, il quale pone in capo alle piattaforme digitali che facilitano prestazioni di alloggio a breve termine o di trasporto persone il ruolo di fornitore presunto, dal quale deriva la responsabilità IVA dei soggetti stessi; in particolare, l'IVA sulla prestazione di un servizio deve essere applicata, e successivamente dichiarata, dalla piattaforma, quando il fornitore reale del servizio non applichi l'imposta da sé. Questa nuova regola introduce la "finzione" di due diverse prestazioni, una seguita dall'altra: una prima eseguita dal fornitore sottostante la piattaforma, una seconda tra quest'ultima e il cliente finale; secondo quanto previsto dall'art. 136-*ter* della Proposta, la prima prestazione si considera esente e priva di diritto di detrazione, mentre la seconda vede la piattaforma come responsabile dell'applicazione dell'IVA. La disposizione, tuttavia, si applica solo qualora il fornitore effettivo del servizio sia:

- Un soggetto non residente e non identificato ai fini IVA in uno Stato membro;
- Una persona o un ente non soggetto passivo;
- Un soggetto passivo che effettua solamente cessioni di beni o prestazioni di servizi che non danno diritto a detrazione dell'IVA;
- Un soggetto passivo che rientra nel regime comune forfettario per i produttori agricoli;
- Un soggetto passivo che rientra nel regime speciale per le piccole imprese.

Affinché operi la regola del fornitore presunto, la Proposta di Regolamento di esecuzione del Consiglio che modifica il Regolamento di esecuzione n. 282/2011/UE, all'art. 9-*quater*, specifica che la disciplina sia da applicare solamente se il fornitore effettivo non comunica alla piattaforma un valido numero di identificazione IVA; in aggiunta, l'art. 9-*quinquies* stabilisce che, se in base alle informazioni fornite dal prestatore effettivo la piattaforma non agisce come fornitore presunto, la piattaforma non è responsabile del pagamento dell'imposta dovuta qualora in seguito risulti che essa avrebbe dovuto essere ritenuta tale. Quest'ultima previsione opera, però, solo se la piattaforma dispone solamente delle informazioni fornite dal prestatore e queste si rivelino errate, e se essa può dimostrare che non sapeva e non poteva ragionevolmente concludere che dette informazioni non fossero corrette.

È evidente che il pacchetto ViDA lascia aperte alcune questioni: l'art. 28-*bis*, preso da solo, non subordina l'applicazione della regola del fornitore presunto alla non comunicazione di un numero di partita IVA da parte del prestatore effettivo³¹⁹, e ciò potrebbe far pensare

³¹⁹ Un requisito simile è previsto solamente nell'art. 9-*quater* della Proposta di Regolamento che modifica il regolamento di esecuzione n. 282/2011/UE, il quale però è gerarchicamente subordinato alla Proposta

che la regola si applichi anche qualora la partita IVA venga effettivamente comunicata, rendendo così di fatto inapplicabile la previsione da parte delle piattaforme. Un ulteriore aspetto problematico risiede nel concetto di “validità” del numero comunicato, che sottintende una qualche forma di verifica da parte della piattaforma, da effettuarsi attraverso banche dati VIES o nazionali; quello che la norma non specifica, relativamente a questo aspetto, è se lo svolgimento dell’attività di verifica sia poi sufficiente ad esonerare la piattaforma dall’applicazione della regola del fornitore presunto³²⁰. Bisogna tenere in considerazione, infatti, che la validazione del numero di partita IVA non certifica, di per sé, l’applicazione dell’IVA da parte del fornitore effettivo: si pensi al caso in cui un fornitore possa usufruire del regime speciale per le piccole imprese, e che, ignorando l’obbligo, di cui all’art. 9-*quater*, di non trasmissione, comunichi ugualmente il proprio numero di partita IVA³²¹. Di conseguenza, per ragioni di certezza del diritto, sarebbe auspicabile una definizione positiva dei comportamenti che la piattaforma può adottare per poter dimostrare di non aver avuto modo di sapere che le informazioni comunicate dal fornitore effettivo non fossero corrette; in aggiunta, le attività di verifica poste nella responsabilità della piattaforma dovrebbero essere di entità tale da non comportare eccessivi oneri.

A conclusione del tema ViDA, si segnala che il Parlamento europeo, a seguito di un’attenta analisi del pacchetto, ha proposto una serie di emendamenti a modifica della disciplina in esso contenuta³²²; in particolare:

- Nella Proposta di emendamento n. 170 si suggerisce di eliminare la finzione giuridica nelle prestazioni di alloggio a breve termine e di trasporto persone, in

di Direttiva. In aggiunta, nemmeno il Regolamento specifica a quale tipo di numero di partita IVA si riferisca la regola ai fini dell’applicazione, per cui la tipologia sembrerebbe ininfluenza, rilevando in questo ambito solamente la mancata applicazione dell’imposta.

³²⁰ La Proposta di Regolamento specifica, tuttavia, che la piattaforma non è obbligata ad effettuare una validazione approfondita del numero di partita IVA comunicato, ma nulla dice sull’eventuale sufficienza di un controllo nelle banche dati o sulla necessità di indagini ulteriori.

³²¹ Nel pacchetto ViDA non vengono proposte soluzioni al caso di mancata applicazione dell’IVA dovuta all’errata comunicazione del numero di partita IVA da parte di un fornitore effettivo che poi concretamente non applichi l’imposta alle proprie transazioni (come nel caso di regime speciale per le piccole imprese); in assenza di disposizioni, sembrerebbe che l’Amministrazione finanziaria locale non possa, a posteriori, pretendere il *quantum* del tributo dal fornitore effettivo se questo effettivamente non è tenuto all’applicazione dell’IVA. Cfr. Floriani P. e Trabattoni G. in *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in *IlFisco*, n. 30/2023, p. 2908.

³²² Si tratta di due *report*, per un totale di 251 emendamenti, pubblicati dalla Commissione per i problemi economici e monetari del Parlamento Europeo.

quanto non si possono estendere ai servizi gli accordi applicati alla fornitura di beni;

- L'esclusione della finzione giuridica nel caso di soggetti passivi che usufruiscono del regime per le piccole imprese e nel caso in cui l'IVA non sarebbe dovuta dai soggetti indicati all'art. 28-*bis* della Proposta, se la piattaforma non fosse coinvolta³²³.

In sintesi, le modifiche contenute nel pacchetto produrrebbero, senza dubbio, un aumento significativo degli adempimenti, e quindi dei relativi costi, a carico delle piattaforme, sulle quali ricadrebbero anche responsabilità tipiche delle Autorità fiscali; tali difficoltà emergenti vengono prese in considerazione dalle proposte di emendamento, le quali addirittura suggeriscono di abolire la finzione giuridica che considera le piattaforme come fornitori presunti.

Attualmente, a seguito della riunione ECOFIN del 14 maggio 2024, non è ancora stato raggiunto un accordo a causa della mancata unanimità, ma in tale sede è stata comunque ribadita l'intenzione degli Stati membri di raggiungere un accordo a breve.

5.3. PROSPETTIVE FUTURE DEL SISTEMA

Dopo aver dato conto dello “stato dell’arte” della tassazione dell’economia digitale, si ritiene utile volgere ora uno sguardo al futuro, per comprendere quali saranno i prossimi passi delle Autorità competenti; prima fra tutti, merita menzione la Proposta BEFIT, acronimo di *Business in Europe: Framework for Income Taxation*. Si fa riferimento, in proposito, alla Proposta di Direttiva del Consiglio COM(2023) 532 *final*, datata 12 settembre 2023: l’obiettivo è quello di poter applicare, a partire dal 1 luglio 2028, un unico *set* di regole di determinazione della base imponibile a tutte le società facenti parte di uno stesso gruppo. In concreto, le singole basi imponibili saranno raggruppate in una sola, e poi ad ogni entità sarà imputata una percentuale sulla base della seguente formula:

³²³ La versione integrale del testo contenente gli emendamenti da 88 a 251 è consultabile al link https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/ECON-AM-749001_IT.pdf

$$\left(\frac{\text{risultato imponibile della società del gruppo}}{\text{risultato imponibile complessivo del gruppo}} \right) \times 100$$

Le nuove regole contenute nella Proposta saranno obbligatorie, tuttavia, solamente per i gruppi operanti nell'Unione, i quali conseguano un fatturato superiore a 750 milioni di euro e in cui la controllante detenga almeno il 75% dei diritti di proprietà o del diritto agli utili³²⁴; in ogni caso, non è preclusa l'applicazione da parte di gruppi più piccoli, i quali potranno aderire alla normativa su base volontaria e a condizione di redigere il bilancio consolidato.³²⁵ L'applicazione di regole comuni nei diversi Stati membri avrà sicuramente effetti positivi: in primo luogo, la diminuzione dello svantaggio competitivo per le imprese che effettuano operazioni transfrontaliere, rispetto a quelle operanti solamente entro i confini nazionali; in aggiunta, la Proposta prevede l'utilizzo transfrontaliero delle perdite delle diverse società, oltre al fatto che tra di esse non dovranno più essere applicate ritenute alla fonte in caso di interessi e royalties³²⁶.

Un'altra novità introdotta dalla BEFIT è il tentativo di armonizzazione delle regole sul *transfer pricing*, al fine di ridurre il rischio fiscale e di doppia imposizione.

Per effetto della nuova normativa, i gruppi destinatari delle disposizioni BEFIT non sono più soggetti alle normative nazionali di imposizione sui redditi, per i temi coperti dalla

³²⁴ Dato che l'obiettivo della Proposta è sicuramente quello di incentivare gli investimenti all'interno dell'Unione, risulta difficile comprendere il perché di una circoscrizione così restrittiva dell'ambito di applicazione. Di Tanno T., in *Prime considerazioni sulla c.d. Direttiva BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)*, in Riv. Diritto Tributario, 12 marzo 2024, suggerisce che le soglie siano volte a garantire il giusto bilanciamento tra gli adempimenti richiesti e i benefici che ne deriverebbero.

³²⁵ Cfr. Piantavigna P., *La proposta BEFIT riduce i costi di tax compliance ma non assicura l'equità*, in IPSOA Quotidiano, 30 settembre 2023.

³²⁶ A patto che il beneficiario effettivo non sia un soggetto esterno al gruppo; è il membro del gruppo destinatario del pagamento che subisce l'onere di verifica del requisito sul beneficiario effettivo, ma in assenza di precisazioni sulle regole da rispettare per qualificarsi come tale, l'onere della prova appare sproporzionato. Nell'ambito della compensazione delle perdite, si ravvisa una prima grande differenza tra la Direttiva BEFIT e la Direttiva 2022/2523/UE sulla *global minimum tax*: la prima consente la piena compensazione tra i redditi e le perdite di tutte le entità del gruppo, per la seconda i risultati delle singole società vengono determinati per singoli Paesi ai fini del calcolo dell'ETR, escludendo però quelle in perdita. Di conseguenza, le perdite non vengono portate in compensazione del *GloBE Income* neppure a livello di singola giurisdizione, ma potranno essere eventualmente utilizzate per abbattere imposte future dell'entità. *Ivi*.

Proposta stessa; per garantire, in ogni caso, la sovranità di ciascuno Stato sul proprio territorio, ciascuno di essi è libero di applicare deduzioni o vantaggi ulteriori, a patto di rispettare la previsione del *Pillar II* sul livello minimo di imposizione.³²⁷ Questa previsione appare come una possibile soluzione per aggirare il problema della necessaria unanimità nella deliberazione delle proposte.

Oltre a quanto precedentemente esposto in ambito UE, sono stati svolti dei passi in avanti anche nell'ordinamento italiano, in particolare attraverso il D. Lgs. n. 32 del 1 marzo 2023³²⁸ attuativo della Direttiva 2021/514/UE del Consiglio (c.d. DAC 7) riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra Stati e gestori di piattaforme digitali. Rimanendo in argomento DAC, vi è stato un recente nuovo intervento dell'Unione europea sul tema, precisamente con la Direttiva 2023/2226/UE del 17 ottobre 2023, che modifica la Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale. L'obiettivo delle modifiche è quello di rafforzare la cooperazione e lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali dei diversi Stati in relazione ai redditi derivanti dalle transazioni in *crypto-asset*³²⁹; dal 2026, infatti, i fornitori di servizi di criptovaluta (cosiddetti CASP o *Crypto-Asset Service Provider*) dovranno riportare, in forma di scambio automatico, le informazioni su quanto detenuto dai contribuenti residenti nei Paesi membri e, qualora il fornitore non risieda in UE, esso avrà accesso al mercato UE solo se

³²⁷ Come evidenziato da Piantavigna, *ivi*, tale previsione lascia campo libero ad arbitraggi, in quanto una competizione sleale a ribasso tra Stati ben potrebbe combinarsi con i tentativi di pianificazione fiscale aggressiva dei grandi gruppi. In aggiunta, secondo quanto stabilito all'art. 48 della Proposta, gli Stati membri possono, di fatto, procedere ad una piena rideterminazione della base imponibile assegnata mediante elementi aggiuntivi, svuotando la previsione secondo cui le società del gruppo smetterebbero di essere soggette alla normativa nazionale in tema di imposte sui redditi delle società.

³²⁸ Entrato in vigore il 26 marzo 2023. Il 30 gennaio 2024 l'Agenzia delle Entrate ha emanato un documento contenente le disposizioni attuative del D. Lgs n. 32 del 1 marzo 2023.

³²⁹ Il termine criptovaluta è composto di due parti: "cripto" sta a significare che si tratta di una valuta "nascosta", utilizzabile solo conoscendo una determinata chiave di accesso; essa non esiste in forma fisica, ma si genera e viene scambiata in via telematica. Attualmente, tale valuta non ha corso legale, e quindi un eventuale sua accettazione come strumento di pagamento avviene su base volontaria di ogni singolo fornitore. Se queste nuove valute, tra cui la più famosa è sicuramente il *bitcoin*, possiedono il vantaggio di promuovere l'inclusione finanziaria e una maggiore velocità nei pagamenti, portano con sé i rischi tipici di una valuta digitale: la loro natura anonima, infatti, ben si presta a forme di riciclaggio di denaro o di altre attività illegali, nonché ad essere impiegata per truffe. Cfr. *Le criptovalute*, CONSOB, <https://www.consob.it/web/investor-education/criptovalute>.

vi si registra. Di conseguenza, nessun fornitore di tali servizi potrà operare in UE sfuggendo agli obblighi di comunicazione; per propria natura, infatti, le criptovalute sono uno strumento decentralizzato, e ciò ha portato ad una difficoltà, per le Amministrazioni fiscali, di tenere traccia degli scambi e dei proventi derivanti da tali strumenti. Le regole contenute nella Direttiva dovrebbero entrare in vigore a partire dal 1 gennaio 2026, contemporaneamente allo strumento proposto dall'OCSE per la rendicontazione delle criptovalute (CARF)³³⁰; merita di essere sottolineato il fatto che, come conseguenza, dal 2026 non vi sarà più segreto bancario relativamente a tali strumenti, e in questo modo sarà possibile, per l'Agenzia delle Entrate, ampliare l'area di conoscenza delle consistenze patrimoniali dei contribuenti. Per quanto riguarda la tassazione delle cripto, l'Italia si era già attrezzata con la Legge di Bilancio 2023, sottoponendo le plusvalenze derivanti da tali attività ad una tassazione del 26% ma prevedendo una franchigia di 2000 euro.³³¹

In conclusione di argomento, si evidenzia che l'evoluzione del digitale può essere non solo una sfida per l'Amministrazione fiscale, ma anche una forma di facilitazione nello svolgimento delle proprie funzioni; in particolare, l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito del Piano Integrato di Attività e Organizzazione 2023-2025 si è posta degli obiettivi, tra cui:

- L'allargamento dell'utilizzo delle dichiarazioni precompilate anche per quanto riguarda l'IVA, e l'ampliamento dei flussi digitali riguardanti la registrazione di contratti conclusi tra privati per le compravendite e per gli affitti;

³³⁰ Il CARF (acronimo di *Crypto – Asset Reporting Framework*) è un framework di trasparenza fiscale ai fini di raccogliere informazioni sulle transazioni svolte mediante strumenti digitali; esso è stato predisposto dall'OCSE su richiesta del G20, e vuole favorire, attraverso lo scambio automatizzato di dati, la trasparenza delle transazioni in criptovalute. Per approfondimenti si legga OCSE(2022), *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm> e Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Criptovalute, 48 Paesi impegnati a promuovere la trasparenza fiscale*, 10 novembre 2023, <https://www.mef.gov.it/inevidenza/Criptovalute-48-Paesi-impegnati-a-promuovere-la-trasparenza-fiscale-00001/>. Oltre al CARF, la Direttiva integrerà il Regolamento MiCA sui mercati dei *crypto-asset* (Regolamento 2023/1114/UE); quest'ultimo riguarda obblighi di trasparenza sull'emissione di criptoattività, la vigilanza sui prestatori di servizi e la tutela dei clienti e dei possessori degli strumenti. Si occupa anche di prevenire l'abuso di informazioni privilegiate e la loro divulgazione illecita.

³³¹ Per precisare, significa che i profitti inferiori a 2000 euro non vengono tassati, e uguale trattamento è riservato al caso in cui in uno stesso periodo vi siano plusvalenze superiori alla soglia ma anche perdite che riportino il saldo, alla fine del periodo d'imposta, sotto la soglia di tassazione.

- La previsione di un unico canale per interloquire con il contribuente e invitarlo alla *compliance*;
- Potenziare la piattaforma PagoPa³³² anche per i servizi di versamento.

Anche nel resto del mondo si sta cercando di “sfruttare” il digitale per aiutare le Amministrazioni: in Francia, ad esempio, è stato avviato un percorso di contrasto all’evasione fiscale attraverso l’utilizzo delle informazioni condivise dagli utenti sui *social network*, in modo tale da comprendere a pieno il reale tenore di vita dei contribuenti³³³. Il tutto si trova ancora in fase di sperimentazione, la quale durerà per tre anni e durante la quale sarà necessario affrontare temi legati, tra gli altri, alla gestione della *privacy* dei contribuenti stessi. Analogamente, l’*Internal Revenue Service*³³⁴ statunitense ha incominciato ad utilizzare l’Intelligenza Artificiale (abbreviato IA) per indagare e scovare casi di evasione legati ad alcune *partnership* nei settori dell’immobiliare e dei fondi di investimento, analisi che sarebbero troppo complicate da condurre senza l’ausilio di strumenti in grado di immagazzinare e analizzare enormi quantità di dati.³³⁵

³³² PagoPa è una piattaforma nazionale disponibile per effettuare pagamenti a favore della Pubblica Amministrazione; per quest’ultima il vantaggio è quello di poter gestire tutti i pagamenti in modo centralizzato, risparmiando sui costi di gestione, nonché la possibilità di monitorare in tempo reale tutti gli incassi. Per i cittadini, i vantaggi si sostanziano nella trasparenza delle somme dovute e dei relativi costi di commissione; inoltre, essi possono scegliere la modalità di pagamento preferita, potendosi rivolgere anche agli uffici postali o alla propria banca, oltre che utilizzare digital banking o carte di debito. Per approfondimenti si legga il *Fact Sheet pago PA* al link https://www.pagopa.gov.it/assets/download/pagopa_fact_sheet.pdf.

³³³ Art. 154 della Legge di Bilancio 2020 della Francia.

³³⁴ L’*Internal Revenue Service* o IRS, è l’agenzia governativa statunitense che si occupa di riscuotere i tributi all’interno del sistema degli Stati Uniti; esso dipende direttamente dal Dipartimento del Tesoro ed è guidato da un Commissario nominato dal Presidente degli USA.

³³⁵ Cfr. Zingaro G., *Sfide e opportunità di un Fisco sempre più digitale*, in IPSOA Quotidiano, 18 ottobre 2023.

6. CASE STUDY: AMAZON

Sulla base di quanto spiegato finora, si ritiene interessante portare all'attenzione un caso pratico, a mero titolo esemplificativo di quanto da un lato le multinazionali operanti nel digitale avessero la possibilità di mettere in atto meccanismi al fine di ridurre indebitamente il proprio carico fiscale, e dall'altro come fosse necessaria una celere regolamentazione in materia proprio per porvi rimedio.

Il 6 novembre 2003 le Autorità fiscali del Lussemburgo hanno concesso al gruppo Amazon, il quale ne aveva fatto richiesta, un *tax ruling* relativo al trattamento del reddito imponibile delle società lussemburghesi Amazon Europe Holding Technologies SCS (chiamata anche LuxSCS, società in accomandita semplice) e Amazon EU Sàrl (chiamata anche LuxOpCo): si precisa che quest'ultima era controllata al 100% dalla prima.³³⁶

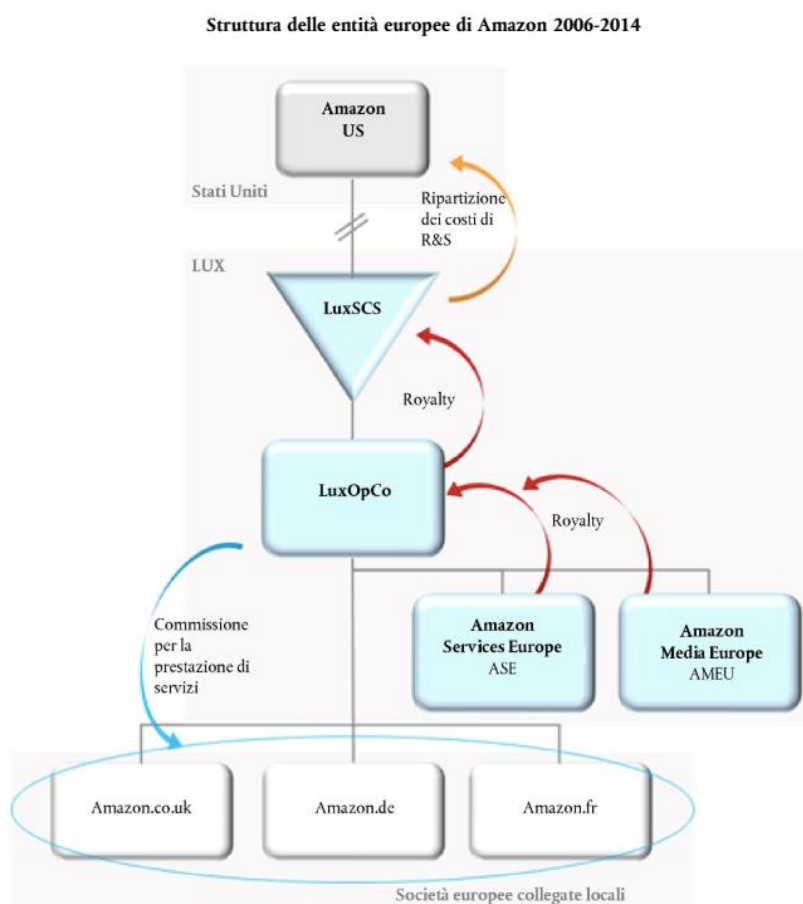


Figura 6. Struttura delle entità europee di Amazon dal 2006 al 2014.

Fonte: *Decisione 2018/859/UE del 4 ottobre 2018*

³³⁶ Attraverso le due società menzionate, il gruppo Amazon portava avanti le proprie attività commerciali in Europa.

La proposta di Amazon consisteva nell'effettuare il calcolo dell'importo di libera concorrenza della *royalty*³³⁷, che LuxOpCo doveva pagare a LuxSCS, attraverso il metodo TNMM³³⁸, stabilendo la LuxOpCo come *tested party*. Attraverso l'accordo, veniva confermato che la società in accomandita semplice non era soggetta all'imposta sul reddito delle società proprio per la sua forma societaria e veniva accettata la proposta di utilizzo del metodo TNMM; in base a quest'ultimo, poiché Amazon EU Sàrl svolgeva solamente le funzioni meno complesse³³⁹, ad essa andavano attribuiti livelli di profitto molto bassi, e buona parte di essi andavano trasferiti ad Amazon Holding sottoforma di *royalties*. Così facendo, l'unica parte di utili tassata in Lussemburgo era quella (esigua) relativa alla società di gestione, mentre la maggior parte dei profitti veniva spostata verso la società "trasparente" non imponibile all'interno dello Stato. A questo punto, è necessario chiarire che, in forza del regime di trasparenza, nonostante gli utili non siano imponibili in capo alla società, lo sono in capo ai soci della società medesima; il "problema" è che i soci in questione non risiedevano in Lussemburgo, bensì negli USA, né avevano nello Stato europeo una stabile organizzazione, per cui nemmeno questi scontavano alcuna forma di imposizione nello Stato. La questione si complica ulteriormente in quanto, nel Paese di residenza dei soci (USA), la società in utile veniva considerata "opaca", e quindi i soci non pagavano alcuna imposta nemmeno negli Stati Uniti. In sintesi, la

³³⁷ La pianificazione fiscale messa in atto da Amazon prevedeva che le società europee pagassero, per l'uso di beni intangibili, delle *royalties* alla controllante LuxOpCo che, sempre in forza di un contratto di licenza di beni intangibili, pagava *royalties* alla controllante LuxSCS; quest'ultima, tuttavia, non era imponibile in Lussemburgo in quanto società in accomandita semplice. Cfr. Allevi L., *Il sistema di riferimento normativo-fiscale e deviazioni dallo stesso negli aiuti di Stato: il caso Amazon*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2019, p. 590.

³³⁸ Il metodo TNMM (in inglese *Transactional Net Margin Method*) si basa sulla comparazione tra il profitto globale di un'impresa e quello realizzato da altre imprese ad essa comparabili. Per applicare tale metodo bisogna:

1. Individuare la *tested party*, ovvero i soggetti coinvolti nell'operazione intragruppo più idonei ad essere comparati;
2. Cercare società cosiddette *comparable*, le quali svolgano attività simili alla *tested party*;
3. Determinare la redditività netta dei *comparables*, e utilizzarla per calcolare il margine di profitto netto da attribuire, in modo ragionevole, alla *tested party*.

Cfr. Vignale F., *TRANSFER PRICING: Il metodo del "Margine Netto della Transazione" (TNMM) nell'ambito di un flusso distributivo*, Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova, 6 luglio 2017.

³³⁹ Tanto da essere priva di uffici, dipendenti e di una qualsivoglia attività commerciale.

maggior parte dei profitti veniva dirottata, sottoforma di *royalties*, verso una società su cui non ricadeva alcuna imposizione, rimanendo quindi non tassata e addirittura reinvestibile fino ad un'eventuale delibera di distribuzione sottoforma di dividendo; questa struttura di pianificazione è stata portata avanti da Amazon fino al 2014.

Nel 2014 la Commissione europea ha avviato un'indagine formale sul *ruling* in questione e il 4 ottobre 2017, nella Decisione 2018/859/UE, aveva stabilito che l'accordo costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, e ordinava il recupero delle somme indebitamente risparmiate.³⁴⁰ Nella Decisione, la Commissione riteneva che il problema principale risiedesse nell'eccessivo ammontare di *royalties* erogato alla *holding*, stimato a più del 90% del totale degli utili conseguiti, il quale non trovasse poi riscontro nelle funzioni economiche svolte dalla *holding* stessa.

Sia Amazon sia il Lussemburgo hanno presentato ricorso a quanto stabilito dalla Commissione nel 2017, e il Tribunale dell'Unione europea ha sentenziato, il 12 maggio 2021, l'annullamento della decisione della Commissione che dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato interno³⁴¹; la sentenza sostiene che la Commissione può dichiarare l'esistenza di un vantaggio per il gruppo solo qualora sia in grado di dimostrare che eventuali errori metodologici, influenti sul calcolo del prezzo di trasferimento, non hanno permesso di ottenere un'affidabile approssimazione dell'importo di libera concorrenza ma hanno portato ad una riduzione dell'utile imponibile rispetto alle normali regole d'imposizione. Analizzando la validità dell'analisi compiuta dalla Commissione, il Tribunale è giunto alla conclusione che quest'ultima non abbia portato nessuna constatazione sufficiente a dimostrare l'esistenza di un vantaggio ai sensi dell'art. 107 TFUE, e che quindi la Decisione impugnata debba essere totalmente annullata.

La questione, tuttavia, non si è esaurita nel 2021, in quanto la Commissione europea ha, a sua volta, presentato ricorso contro la sentenza del Tribunale; si giunge così al 14 dicembre 2023, giorno in cui la Corte di Giustizia UE ha respinto l'impugnazione della

³⁴⁰ Il testo integrale della Decisione 2018/859/UE del 4 ottobre 2017 è consultabile al link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018D0859>. Al punto 9.6., considerando n. 613, si legge che l'aiuto in esame costituisce un aiuto al funzionamento che non può essere considerato compatibile con il mercato interno ai sensi dell'art. 107 del TFUE, dal momento che non agevola lo sviluppo di alcune attività o regioni economiche e poiché le agevolazioni non sono limitate nel tempo, decrescenti o proporzionali a quanto necessario per colmare una specifica carenza del mercato. Secondo quanto emerso dal Comunicato stampa della Commissione europea del 4 ottobre 2017, l'ammontare da recuperare è stimato in 250 milioni di euro più interessi.

³⁴¹ Si legga la Sentenza del 12. 5. 2021 – Cause T-816/17 e T-318/18.

Commissione, ponendo una conclusione definitiva al caso “Amazon-Lussemburgo vs Commissione”. Tuttavia, secondo quanto sancito dalla Corte, la Decisione va annullata per motivazioni diverse da quelle illustrate dal Tribunale: in primo luogo, esso avrebbe sbagliato nel riconoscere la generale applicabilità del principio di libera concorrenza, in quanto quest’ultimo non ha un’esistenza autonoma nel diritto UE ma può essere invocato solo se incorporato nel diritto tributario nazionale interessato³⁴²; inoltre, nella sua sentenza, il Tribunale aveva portato a sostegno della propria tesi il fatto che la Commissione avesse applicato le linee guida OCSE “sbagliate” nell’esaminare la questione, in quanto all’epoca del *ruling* era in vigore la versione del 1995, e non quella del 2010 o 2017 effettivamente applicata dalla Commissione stessa nella sua Decisione. Secondo quanto puntualizzato dalla Corte, le linee guida OCSE non erano nemmeno da invocarsi, in quanto esse avrebbero rivestito importanza solo qualora il diritto tributario del Lussemburgo ne avesse fatto espressa menzione; per tale ragione, la Corte sostiene che la Decisione 2018/859/UE sia da annullarsi a causa dell’errore nel sistema di riferimento applicato dalla Commissione nel giungere alle proprie conclusioni.³⁴³

A prescindere da come si sia definita la questione Amazon, il *case study* risulta interessante, ai fini di quanto contenuto nell’elaborato, poiché dimostra come il forte potere contrattuale di una *big* dell’*e-commerce* possa consentirle di attuare accordi con le Amministrazioni finanziarie per aggirare le giuste imposizioni; nei fatti precedentemente esposti, è evidente la rilevanza, come fulcro del problema, della principale caratteristica dell’economia digitale: la possibilità, per una multinazionale, di operare in tutto il mondo senza stabilire una presenza fisica in ciascuno dei territori interessati dal commercio.³⁴⁴ Che sia giusta oppure no, la sentenza delle Corti mette la definitiva parola “fine” al caso: a parere di chi scrive, tuttavia, è utile ricordare che, mediante lo schema di pianificazione in precedenza descritto, Amazon ha potuto ottenere ingenti risparmi d’imposta, i quali non sono ugualmente riconosciuti ad entità che, forse, ne avrebbero ugualmente o maggiormente titolo, ma le quali non sono dotate del medesimo potere di mercato della *big* del digitale.

³⁴² Nel caso di specie, il riferimento è al diritto tributario lussemburghese.

³⁴³ Corte di Giustizia dell’Unione Europea, Comunicato stampa n. 190/23 del 14 dicembre 2023.

³⁴⁴ Oppure stabilendovi delle società definibili “scatole-vuote”.

7. CONCLUSIONI

Il presente elaborato nasce dalla necessità di inquadrare la realtà dell'economia digitale, al fine di metterne in luce potenzialità e minacce e di comprenderne i possibili sviluppi futuri; la questione centrale che si è cercata di affrontare riguarda le modalità per includere questa nuova fattispecie in un sistema tributario preesistente e di difficile adattabilità, essendo esso fondato su manifestazioni di ricchezza pressoché totalmente tangibili e imperniato in una definizione di "stabile organizzazione" ormai obsoleta. Il tentativo di trovare la giusta forma impositiva della *new economy*, come si è precedentemente esposto, non è frutto di una semplice volontà degli ordinamenti dei diversi Stati, bensì si configura come una necessità, emersa con forza a seguito dello sviluppo dell'economia digitale stessa, la quale però riusciva a sfuggire all'imposizione come tradizionalmente pensata ed applicata; i Paesi hanno quindi visto erodersi la propria base imponibile, anche grazie al fatto che la crescente mobilità di lavoro e capitali, nonché la facilità di operare in diversi angoli del mondo senza stabilirvi una presenza fisica, hanno portato i grandi gruppi nazionali a spostare la propria sede in quelle giurisdizioni la cui fiscalità era sostanzialmente nulla, o con cui hanno potuto mettere in atto accordi vantaggiosi per ridurre il carico fiscale.

I lavori in ambito OCSE, seppur proceduti a piccoli passi a causa delle reticenze di alcuni Paesi, i quali temevano di vedersi ridurre la potestà impositiva sui propri territori, sono stati un faro nel buio delle singole iniziative unilaterali, le quali hanno cercato il più possibile di allinearsi a quanto disposto dall'Organizzazione, pur essendo tali orientamenti privi di valore normativo in senso stretto. Sia per quanto riguarda l'approccio a due pilastri, sia a proposito di disciplina IVA, è indubbio che siano stati fatti degli importanti passi avanti, ma le differenze tra i diversi ordinamenti si fanno, in questi contesti, più che mai evidenti: i lavori sono costretti a procedere a rilento anche a causa della necessaria unanimità per l'approvazione di determinati provvedimenti. Il punto forse più importante di riforma in ambito UE è nel *Pillar II*³⁴⁵ e nella connessa *global minimum tax*; da subito l'Unione si è dimostrata entusiasta di fronte ad una proposta di tale portata, seppur non derivante da un organo dotato di legittimazione democratica come l'OCSE. Si è capito immediatamente, infatti, che ci si trovava di fronte alla giusta

³⁴⁵ L'implementazione del *Pillar I* è ancora in fase di progettazione: l'11 ottobre 2024, la Task Force sulla Digital Economy istituita dall'OCSE ha approvato il testo del modello di convenzione multilaterale per l'implementazione dell'Amount A del *Pillar One*.

strada da seguire per superare i disallineamenti tra le diverse legislazioni, i quali hanno consentito lo sviluppo e il proliferare di fenomeni di BEPS. La Direttiva 2022/2523/UE è stata accolta con favore dalla maggioranza degli Stati UE, ma non si possono ignorare le preoccupazioni degli stessi in tema di obblighi di *compliance* e di possibili oneri aggiuntivi di cui dovranno farsi carico sia le Amministrazioni finanziarie sia le imprese: tale questione rimane ancora aperta.

Concepire la fiscalità come una prerogativa esclusivamente interna è una prospettiva che gli Stati non possono più permettersi, soprattutto di fronte a fattispecie che, per loro natura, trascendono i confini nazionali: mentre in altri settori prettamente “interni” la predisposizione di discipline anche radicalmente differenti e uniche non rappresenta un problema, la mancanza di coordinazione rappresenta un’assoluta criticità nell’ambito di settori caratterizzati da un’intrinseca dimensione internazionale. In quest’ottica si può, quindi, guardare al coordinamento ed alla collaborazione tra i diversi Stati non più come una limitazione alla sovranità fiscale, ma come uno strumento volto ad assicurarla e preservarla, in un momento storico in cui questa non può più prescindere dai rapporti sovranazionali tra gli Stati stessi.³⁴⁶

³⁴⁶ Cfr. Autuori G. A., *Lo stato dell’arte della global minimum tax: un panorama internazionale*, in Tax News–Supplemento Online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 24 ottobre 2023.

BIBLIOGRAFIA

VOLUMI E RIVISTE

AA.VV., *Costituzione commentata*, Wolters Kluwer

Allevi L., *Il sistema di riferimento normativo-fiscale e deviazioni dallo stesso negli aiuti di Stato: il caso Amazon*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2019

Autuori G. A., *Lo stato dell'arte della global minimum tax: un panorama internazionale*, in Tax News-Supplemento Online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 24 ottobre 2023

Avv. Oliveti F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2012

Banca d'Italia, *FocusOn Economia digitale*, dicembre 2019

Banca d'Italia, *Indagine sulle imprese industriali e dei servizi*, 30 giugno 2023

Carpentieri L., *La deriva dei territori e le nuove vie per il coordinamento della tassazione societaria*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n. 1, 2022

Casati R., *Patent box: i metodi ed i criteri di calcolo del reddito agevolabile nel caso di uso diretto di beni immateriali*, in Riv. Il Diritto Industriale, n. 6, 1 novembre 2016

Cirimilla V. e Masi M., *La nuova definizione di stabile organizzazione "personale" contenuta nell'Action 7 del Progetto Beps*, in La Rivista delle operazioni straordinarie, n. 08-09/2017

Cimino F. A., *L'internet delle cose, la creazione del valore ed il transfer pricing: criticità e prospettive dei metodi utilizzati per l'applicazione del principio di libera concorrenza*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020

- Corasaniti G., *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020
- Corasaniti G., *L'evoluzione della nozione di beneficiario effettivo tra il modello di Convenzione OCSE e la giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 6, 1 novembre 2021, p. 2493
- Corasaniti G., *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione, oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 1, 1 gennaio 2022
- De Laurentiis R., *Economia digitale, una regolamentazione da innovare*, Giappichelli 2021
- Del Federico L., *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali: soft law dell'OCSE, Direttiva UE 2017/1852 e d. lgs. n. 49 del 2020*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2020, p. 964
- Del Federico L., *La tassazione nell'era digitale. Genesi, diffusione ed evoluzione dell'equalisation levy*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020
- Della Valle E. e Fransoni G. (a cura di), *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia 2022
- Di Donfrancesco G., *Fmi: necessarie riforme della tassazione, da redditi alti o patrimoni il contributo alla ripresa*, in IlSole24ore, 7 aprile 2021
- Di Tanno T., *Prime considerazioni sulla c.d. Direttiva BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)*, in Riv. Diritto Tributario, 12 marzo 2024
- Dorigo S., *La rilevanza interpretativa del Commentario al Modello Ocse per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2021, p. 1758

Farella C., *Piattaforme digitali, “undisclosed agent” e responsabilità IVA: la Corte di giustizia conferma la legittimità della presunzione di “intervento” nelle prestazioni di servizi digitali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2023

Farri F., *Il tramonto del binomio “residenza – stabile organizzazione” come criterio di collegamento territoriale per i redditi delle imprese multinazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022

Floriani P. e Trabattoni G., *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in IlFisco, n. 30/2023

Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *La fiscalità nell’economia digitale. Problematiche e scenari possibili*, 28 maggio 2018

Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell’economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022

Garbarino C., *L’impatto del Progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 2, 1 marzo 2019

Garbarino C. e Rizzo A., *Riforma della fiscalità internazionale: le principali novità*, in OneLegale, 13 gennaio 2024

Girelli G., *Osservazioni intorno all’imposizione sull’impresa digitale*, in Riv. Diritto e Pratica Tributaria, n. 6, 1 novembre 2023

IlSole 24 ore, *Apple vince contro la UE, annullata la decisione sul rimborso da 13 miliardi all’Irlanda*, 15 luglio 2020

Lancia R., *La deducibilità degli oneri finanziari nelle operazioni transfrontaliere: il caso Lexel AB contro Skatteverket tra mutato quadro normativo europeo, pianificazione fiscale aggressiva e nuovi orizzonti internazionali*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022

Lancia R., *Strumenti finanziari “ibridi”: profili di qualificazione e disallineamento da “ibridi”*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 2, 1 marzo 2021

Lang M et al., *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties. Analysis and Effects*, Kluwer Law International, 2018

Liberatore G., *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2022

Marino G., *La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale*, in Riv. diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2023

Melillo C., *Il Nexus Approach nel Patent Box*, in Euroconference News, 11 agosto 2017

Melis G., *L'interpretazione del diritto tributario internazionale*, CEDAM 2003

Melis G., *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 3, 1 luglio 2016

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2023*, 25 settembre 2023

Monti A., *La direttiva sul regime IVA applicabile al commercio elettronico*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 1, 1 gennaio 2003

Neate R., *Hammond targets US tech giants with “digital services tax”*, in The Guardian, 29 ottobre 2018

Ortoleva M. G., *La territorialità delle prestazioni di servizi elettronici fra esigenze di semplificazione e neutralità dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1 ottobre 2020

Parisi P., *Riforma della fiscalità internazionale a decorrenze differenziate*, in IPSOA Quotidiano, 29 gennaio 2024

Parlamento europeo, *Clausole passerella nei trattati dell'UE: Opportunità per un processo decisionale sovranazionale più flessibile*, 16 dicembre 2020

Perrone A., *L'equa tassazione delle multinazionali in Europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*, in Riv. Trimestrale di Diritto Tributario, n. 1, 2019

Pesiri S., *L'approccio a due pilastri: problemi e soluzioni alla base della riforma del sistema fiscale internazionale*, in Ius in Itinere, 9 dicembre 2022

Pesiri S., *Pillar Two e global minimum tax: considerazioni sulla compatibilità della riforma OCSE con il diritto dell'Unione Europea*, in Riv. Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2023

Piantavigna P., *La proposta BEFIT riduce i costi di tax compliance ma non assicura l'equità*, in IPSOA Quotidiano, 30 settembre 2023

Pistone P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in Riv. trimestrale di diritto tributario, n. 2, 2016

Purpura A., *Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all'"utentecentrismo"?*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 2, 1 marzo 2020

Purpura A., *Note minime sulla configurabilità di un indice di capacità contributiva "digitale"*, in Riv. Trimestrale di diritto tributario, n.1, 2021

Quattrocchi A., *Aspetti internazionalistici nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione*, in Riv. Diritto e pratica tributaria, n. 3, 1 maggio 2005

Sella P., *Imposta sui servizi digitali: un confronto tra Italia, Francia e Spagna*, in Fiscalità e commercio internazionale, n. 1 del 2021

Tesouro F., *Istituzioni di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia 2020

Tinelli G., *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, CEDAM 2009

Tosi L. e Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer Milano 2022

Valente P., *Il transfer pricing nelle prestazioni di servizi infragruppo*, in *IlFisco* 5/2011

Valente P., *Elusione fiscale internazionale*, Wolters Kluwer Italia 2014

Valente P., *Beps e transazioni finanziarie: erosione ed elusione internazionale delle basi imponibili*, in *Il Fisco*, n. 6 del 2014

Vignale F., *TRANSFER PRICING: Il metodo del "Margine Netto della Transazione" (TNMM) nell'ambito di un flusso distributivo*, *Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova*, 6 luglio 2017

Viotto A., *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Giuridica 2019

Zingaro G., *Sfide e opportunità di un Fisco sempre più digitale*, in *IPSOA Quotidiano*, 18 ottobre 2023

SENTENZE E COMUNICATI STAMPA

Corte Europea, sez. I, Sentenza 13 marzo 1997, C-358/95, *Morellato*

Corte Europea, sez. 5, Sentenza 11 marzo 2004, C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*

Corte Europea, sez. 2, Sentenza 7 settembre 2006, C-470/04, *N*

Corte Europea, sez. I, Sentenza 22 dicembre 2010, C-304/09, *Commissione europea contro Repubblica italiana*

Corte Europea, Grande Sezione, Sentenza 29 novembre 2011, C-371/10, *National Grid Indus*

Corte di Giustizia dell'Unione europea, Comunicato stampa n. 190/23 del 14 dicembre 2023

Commissione europea, Decisione 2018/859/UE del 4 ottobre 2017

Tribunale dell'Unione europea, Sentenza 12 maggio 2021, cause T-816/17 e T-318/18

NORMATIVA, PRASSI E GIURISPRUDENZA

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 10 luglio 2014, *Trasferimento all'estero della residenza fiscale dei soggetti che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 166 del TUIR. Definizione delle modalità e delle condizioni di esercizio dell'opzione di cui al comma 2-quater dell'articolo 166 del TUIR, ai sensi del Decreto ministeriale previsto dal successivo comma 2-quinques*

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 15 gennaio 2021, *Imposta sui servizi digitali di cui all'articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Modalità applicative*

Comando generale della Guardia di finanza, Circolare 13/04/2018, n. 114153

Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, *Verso una florida economia basata sui dati* COM(2014) 442 *final*

Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio COM(2018) 146 *final*

Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio *che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa* COM(2018) 147 *final*

Commissione europea, Proposta di direttiva Consiglio *relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali* COM(2018) 148 *final*

Commissione europea, Raccomandazione della Commissione del 21.3.2018 *relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM(2018) 1650 *final*

Commissione europea, Comunicato stampa, *Antitrust: la Commissione infligge a Google un'ammenda di 4.34 miliardi di euro per pratiche illegali riguardanti i dispositivi mobili Android volte a rafforzare la posizione dominante del motore di ricerca di Google*, 18 luglio 2018

Commissione europea, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo e al Consiglio COM(2019) 8 *final*

Commissione europea, Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica alla direttiva 2011/16/UE del Consiglio *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, COM(2020) 314 *final*

Consiglio dell'Unione europea, Proposta di direttiva del Consiglio 2018/0073(CNS)

Convenzione relativa alla legge sui trusts ed al loro riconoscimento, Aja, 1 luglio 1985

Convenzione sul diritto dei trattati, Vienna, 1969

Corte di Cassazione, sez. 5, Ordinanza 6 agosto 2020, n. 16775

Decreto Legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, *Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*

Direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010 *sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure*

Direttiva 2021/514/UE del Consiglio del 22 marzo 2021 *recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*

D.L. 12 dicembre 2003, n. 344, *Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali*

D.L. 25 giugno 2008, n. 112, *Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria*

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, *Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, *Disciplina delle agevolazioni tributarie.*

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, *Testo unico delle imposte sui redditi*

L. 27 luglio 2000, n. 212, *Statuto del Contribuente*

Ministero delle Finanze – Dip. Entrate, Accertamento e Programmazione Serv. I, Circ. 2 dicembre 1997, n. 304

OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS*, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2016), *Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti*, Parigi, 24 novembre 2016

OECD (2017), *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital*, 21 novembre 2017

OECD (2018), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD/G20, *Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of Economy*, luglio 2021

OECD(2022), *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.htm>

Proposta di direttiva del Consiglio *che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici* COM/2000/0349

Regolamento 1777/2005/CE del 17 ottobre 2005 *recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto*

Risoluzione del Parlamento europeo del 30 maggio 2018 *sul quadro finanziario pluriennale 2021 – 2027 e le risorse proprie* (2018/2714(RSP))

Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 13 dicembre 2018 *sulla proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa* (COM(2018)0148 – C8-0137/2018 – 2018/0073(CNS))

Statuto della Corte internazionale di Giustizia, 26 giugno 1945

SITOGRAFIA

Affarieuropei.gov.it, *Tax ruling*,

<https://www.affarieuropei.gov.it/it/comunicazione/euoparole/tax-ruling/>

Agenziaentrate.gov.it, *Voluntary disclosure*,

[https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Istanze/Collaborazione+volontaria+\(voluntary+disclosure\)/Collaborazione+volontaria+infogen/](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Istanze/Collaborazione+volontaria+(voluntary+disclosure)/Collaborazione+volontaria+infogen/)

Agenziaentrate.gov.it, *Lavoratori impatriati*,

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/lavoratori-rimpatriati-che-cos-%25c3%25a8-cittadini>

Agenziaentrate.gov.it, *Regime opzionale OSS*,

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/regime-opzionale-oss/infogen-regime-opzionale-oss-imprese>

Agenziaentrate.gov.it, *Accertamento con adesione*,

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl#:~:text=L'accertamento%20con%20adesione%20consente,insorgere%20di%20un a%20lite%20tributaria.>

Bancaditalia.it, *Principali temi e Gruppi di lavoro del G20*,

<https://www.bancaditalia.it/focus/g20-2021/temi-gruppi/index.html?dotcache=refresh>

Commissariatodips.it, *Phishing*,

<https://www.commissariatodips.it/approfondimenti/phishing/phishing-che-cose/index.html>

Consiglio europeo, *Vertice di Tallin sul digitale*, 29 settembre 2017, <https://www.consilium.europa.eu/it/meetings/eu-council-presidency-meetings/2017/09/29/>

Consob.it, *Le criptovalute*, <https://www.consob.it/web/investor-education/criptovalute>

Corrierecomunicazioni.it, *Web tax, la UE apre il primo dossier 0001: è il primo del 2014*, di Maci L., 15 gennaio 2014, <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-la-ue-apre-il-dossier-00001-e-il-primo-del-2014/>

Corrierecomunicazioni.it, *Web Tax, la Francia va avanti da sola e non cede al pressing USA*, di Licata P., 15 ottobre 2020

Eur-lex.europa.eu, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/charter-of-fundamental-rights-of-the-european-union.html>

Eutekne.info, *Parte in Italia la global minimum tax*, di Odetto G., 10 gennaio 2024, https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_987418_parte_in_italia_la_global_minimum_tax.a_spx

Forbes.com, *Web hosting*, <https://www.forbes.com/advisor/it/business/software/web-hosting-cosa-significa/>

Gov.uk, *Introduction of the new Digital Services Tax*, 11 luglio 2019, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>

Milanofinanza.it, *La Global Minimum Tax americana vs la Web Tax europea spiegata in 10 punti*, di Marini G., 23 luglio 2021, <https://www.milanofinanza.it/news/la-global-minimum-tax-americana-vs-la-web-tax-europea-spiegata-in-10-punti-202107231225335894>

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Ocse–Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico*,

https://www.dt.mef.gov.it/it/attivita_istituzionali/rapporti_finanziari_internazionali/organismi_internazionali/ocse/

Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Criptovalute, 48 Paesi impegnati a promuovere la trasparenza fiscale*, 10 novembre 2023,

<https://www.mef.gov.it/inevidenza/Criptovalute-48-Paesi-impegnati-a-promuovere-la-trasparenza-fiscale-00001/>

Oecd.org, *Revenue impact of international tax reform better than expected*, 18 gennaio 2023, <https://www.oecd.org/newsroom/revenue-impact-of-international-tax-reform-better-than-expected.htm>

Oecd.org, *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, status as of 29 February 2024* <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

Oecd.org, *Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of final account information and intended first information exchange date, Status as of 7 march 2024*, <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf>

Pagopa.gov, *Fact Sheet pago PA*,

https://www.pagopa.gov.it/assets/download/pagopa_fact_sheet.pdf

Sdabocconi.it, *La generalità è una specializzazione* <https://www.sdabocconi.it/it/sdabocconi-insight/teoria-in-pratica/sistemi-informativi-it-gestione-delle-operations-e-della-tecnologia/la-generalita-e-una-specializzazione>

Treccani.it, *Ratifica*, <https://www.treccani.it/vocabolario/ratifica/>

Treccani.it, *Controlimiti*,

https://www.treccani.it/enciclopedia/controlimiti_%28altro%29/

Treccani.it, *Evasione fiscale*, https://www.treccani.it/enciclopedia/evasione-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

Ustr.gov, *Office of the United States, trade representative Ambassador R.E. Lightizer, Section 301 Investigation Report on France's digital services tax*, 2 dicembre 2019, <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>

FIGURE E TABELLE

Figura 1. *Evasione fiscale in Italia 2015-2020*, p. 35

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2023*, 25 settembre 2023.

Figura 2. *Effetti dello scambio automatico di informazioni bancarie*, p. 36

Fonte: EU Tax Observatory, *Global Tax Evasion Report 2024*.

Figura 3. *Spesa per la sicurezza informatica*, p. 61

Fonte: Banca d'Italia, *Indagine sulle imprese industriali e dei servizi*, 30 giugno 2023.

Figura 4. *Impatto sul gettito del Regno Unito previsto al momento del Bilancio 2018*, p. 120

Fonte: Gov.uk, 11 luglio 2019.

Figura 5. *Impatto sul gettito del Regno Unito previsto al momento del bilancio 2020*, p. 120

Fonte: Gov.uk, 11 marzo 2020.

Figura 6. *Struttura delle entità europee di Amazon dal 2006 al 2014*, p. 141

Fonte: Decisione 2018/859/UE, 4 ottobre 2018.

Tabella 1. *Confronto tra le proposte europee di tassazione del digitale*, p. 128

Fonte: Gallo F. e Uricchio A. F., *La tassazione dell'economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci Editore Bari 2022.