



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex
D.M. 270/2004*)
in Amministrazione, finanza e controllo

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

La “*Web Tax*” e la “*Digital Tax*”

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureando

Alberto Fasolato
Matricola 834724

Anno Accademico

2014 / 2015

INDICE

<i>Introduzione</i>	3
CAPITOLO I - Digital Economy	7
1. L'economia digitale e le imprese multinazionali.....	7
2. Il commercio elettronico: alcune definizioni.....	13
3. La Direttiva comunitaria sul commercio elettronico. La liberalizzazione dei servizi della società europea dell'informazione.....	18
4. L' <i>E-commerce</i> e i problemi fiscali.....	20
5. I colossi del <i>web</i> e le strategie fiscali.....	23
CAPITOLO II: La Web Tax e la Digital Tax	32
1. La proposta di legge sulla " <i>Web Tax</i> ".....	32
2. " <i>Web Tax</i> " e i problemi di incompatibilità.....	37
2.1. Problematiche e incompatibilità dell'IVA.....	43
2.2. I prezzi di trasferimento sui servizi <i>online</i>	47
3. La " <i>Digital Tax</i> " e il contrasto all'elusione.....	51
3.1. Le modifiche contenute nella "Proposta di legge n. 3076 del 27 aprile 2015".....	55
4. " <i>Web Tax</i> " e " <i>Digital Tax</i> ": un breve confronto.....	61
CAPITOLO III: I problemi di territorialità e gli interventi dell'OCSE	67
1. L'OCSE e le "linee guida" per una corretta interpretazione.....	67
2. "Stabile organizzazione": sempre più vicini ad una soluzione.....	75
2.1. La "stabile organizzazione" secondo il T.U.I.R.....	80
2.2. Il concetto di "stabile organizzazione" ai fini IVA.....	85
3. Economia digitale e discipline a confronto: il punto della situazione.....	91
4. Il " <i>Mini One Stop Shop</i> " e le novità in ambito IVA.....	96

CAPITOLO IV: Il progetto “BEPS: <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> ”	104
1. Introduzione.....	104
2. Gli <i>Action Plans</i> sulla <i>Digital Economy</i>	110
3. Le modalità d’azione del “Progetto BEPS”	114
4. L’ <i>Action 7</i> e la stabile organizzazione.....	117
4.1. “ <i>Commissionaire arrangements</i> ” e stabile organizzazione personale....	118
4.2. Le modifiche a confronto.....	123
4.3. La “ <i>Permanent Establishment</i> ”	125
5. I prezzi di trasferimento.....	130
5.1. Il “ <i>transfer pricing</i> ” e gli interventi dell’OCSE.....	134
<i>Conclusioni</i>	141
Bibliografia.....	145

Introduzione

Negli ultimi anni, l'intero sistema economico ha subito importanti cambiamenti, causati da una sfrenata innovazione tecnologica che con il passare del tempo, introduce novità con ritmi esponenzialmente più alti.

Questo fenomeno ha provocato un forte sisma che ha stravolto quei concetti che un tempo definivano con precisione le caratteristiche dei vari modelli di *business* adottati dalle imprese, i quali erano regolati da norme strutturate ad *hoc* sia in ambito nazionale che comunitario.

L'introduzione di tecnologie sempre più all'avanguardia, unitamente allo sviluppo del commercio elettronico, hanno favorito la nascita di imprese che basano le loro attività sulla vendita di beni e servizi completamente dematerializzati attraverso complessi sistemi informatici.

Oltre alla possibilità di pubblicizzare, vendere e consegnare prodotti anche materiali nel Paese più remoto, attraverso delle vere e proprie bacheche virtuali visibili da qualsiasi utente, moltissimi beni come i libri, sono stati digitalizzati e possono essere ceduti, pagati e consegnati con un semplice "click".

La peculiarità sta nel fatto che per raggiungere un qualsiasi mercato di sbocco non serve più stabilire sedi dell'impresa in giro per il mondo, e se anche dovesse essere necessario, risulterebbe comunque più semplice e più economico in quanto la tipologia dei beni venduti è intangibile, e i moderni sistemi di comunicazione "accorciano" ogni distanza.

Inoltre le imprese che presentano elevatissimi livelli di innovazione, riescono a porre in essere delle parti o tutto il complesso di azioni di un intero ciclo produttivo, in maniera del tutto automatica.

Attraverso la tecnologia possono gestire transazioni che un tempo richiedevano un minimo di presenza del fattore umano, solamente con mezzi tecnici, in grado di gestire automaticamente vendite, pagamenti e "consegna" senza l'intervento del personale e il più delle volte, senza doversi stabilire in territori diversi dallo Stato di residenza.

Grazie a queste possibilità, sono stati stravolti tutti gli aspetti che un tempo caratterizzavano le diverse attività d'impresa, eliminando di fatto tutti quei problemi che derivavano propriamente dalla "fisicità".

In un primo momento i Paesi hanno accolto tutti questi cambiamenti in maniera positiva, riconoscendo in essi l'opportunità di dare un'ulteriore spinta all'economia che avrebbe portato benefici all'intero sistema economico.

Tuttavia, oltre alla moltitudine di aspetti positivi sono sorte delle problematiche che hanno richiamato l'attenzione di tutti gli Stati dell'Unione Europea e non.

Le imprese *leader* di questo nuovo settore chiamato “*Digital Economy*”, combinando le carenze normative dei vari sistemi legislativi con le possibilità che sono state introdotte a seguito dello sviluppo tecnologico, pongono in essere una serie di “accorgimenti” al fine di alleggerire il carico fiscale che grava sugli ingenti utili che conseguono.

Multinazionali digitali come Apple, Google, Amazon e Facebook, sfruttando la quasi totale intangibilità dei loro modelli di *business*, riescono a progettare architetture organizzative senza alcuna difficoltà, riuscendo a “posizionarsi” negli Stati che prevedono il trattamento fiscale più favorevole.

Come si vedrà nei prossimi capitoli, nessuna azienda della *old economy* sarebbe in grado di mettere in atto simili strategie senza incorrere in alcun ostacolo, propriamente per l'alto grado di “materialità” che la loro attività economica comporta.

Si nota facilmente l'inappropriatezza delle norme nazionali ed internazionali a regolare simili situazioni, soprattutto per il fatto che si tratta di imprese e di modi di operare completamente nuovi e in costante evoluzione.

La “rivoluzione tecnologica” degli ultimi anni ha portato alla ridefinizione del concetto di “territorialità” che un tempo era considerato di importanza primaria in sede di applicazione delle imposte.

I moderni sistemi informatici hanno eliminato i confini di tutti i Paesi, in quanto, al giorno d'oggi, non corrispondono più a quelli geografici.

Oltre alle difficoltà che si sono sempre riscontrate in sede di accostamento delle norme previste in ambito europeo e le norme di ogni singolo Stato membro, si è aggiunta l'obsolescenza dell'impianto legislativo.

A seguito di questo forte cambiamento, i sistemi normativi dei singoli Stati e dell'Unione Europea non sono più in grado di fornire soluzioni e disposizioni dettagliate e precise, su particolari casi che interessano la tipologia di imprese di cui si è trattato.

È del tutto chiaro l'intento da parte di queste, è di pagare meno imposte, ma gli strumenti normativi di cui si dispone non presentano un grado di efficienza necessario al fine di regolare i casi che verranno trattati nei paragrafi successivi.

Questo è dovuto in parte dall'incapacità delle legislazioni di restare al passo con lo sviluppo tecnologico ed economico, e in parte dalle difficoltà sentite da Stati autonomi che tentano di armonizzare leggi nazionali con leggi comunitarie.

In questa tesi, oltre a descrivere e commentare gli aspetti caratterizzanti del settore della *digital economy*, si confrontano le lacune legislative dei vari Stati, che sfruttano le multinazionali digitali nella pianificazione fiscale aggressiva, allo scopo di erodere la base imponibile.

Il confronto e l'analisi sono basati sugli aspetti normativi dello Stato italiano, sulle recenti pronunce dell'OCSE, sugli interventi nazionali che sono stati proposti negli ultimi anni e sulle numerose sentenze che contribuiscono a gettare solide basi per dare una svolta a tale situazione.

Capitolo I

Digital Economy

1. L'economia digitale e le imprese multinazionali

Il lungo processo di trasformazione dell' ICT, *Information and Communication Technology*¹, che ha reso le tecnologie esistenti più economiche, più all'avanguardia e ampiamente standardizzate, ha migliorato i modelli di business e rafforzato l'innovazione in tutti i settori dell'economia, portando alla nascita e allo sviluppo dell'Economia digitale².

Dispositivi mobili, social networks³, E-commerce⁴, servizi di cloud computing⁵ e altre tecnologie, stanno trasformando in maniera profonda i rapporti tra le aziende e i loro clienti⁶.

Mentre i consumatori acquisiscono sempre più potere, le società hanno a disposizione nuove strade per creare vantaggi competitivi ma anche di tipo fiscale.

È opportuno considerare le modalità di internazionalizzazione dei cosiddetti OTT (Over The Top)⁷, in quanto, oltre a costituire in via principale il panorama dell'economia digitale⁸, vengono inseriti in un tema particolare: le scelte di localizzazione delle attività innovative delle imprese multinazionali.

¹ OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), Annex1. The OECD Definition of the ICT Sector, Tecnologie riguardanti I sistemi integrati di telecomunicazione (linee di comunicazione cablate e senza fili), I computer, le tecnologie audio-video e relativi software, che permettono agli utenti di creare, immagazzinare e scambiare informazioni.

² The Digital Economy, 2012, OECD, www.oecd.org.

³ Boyd D. M., Ellison N. B. (2007). Social network sites: Definition, history, and scholarship.

⁴ OECD, Policy Brief Electronic Commerce, luglio 2001.

⁵ Tecnologia che consente di usufruire, tramite server remoto, di risorse software e hardware, il cui utilizzo è offerto come servizio da un provider, solitamente in abbonamento; vedi: OECD, BRIEFING PAPER FOR THE ICCP TECHNOLOGY FORESIGHT FORUM Cloud Computing and Public Policy, 14 ottobre 2009.

⁶ Cit. BCG, Boston Consulting Group.

⁷ Agcom definisce gli OTT “imprese prive di una propria infra-struttura e che in tal senso agiscono al di sopra delle reti, da cui Over-The-Top” e che “forniscono, attraverso le reti IP, servizi, contenuti e applicazioni (...) e traggono ricavo, in prevalenza, dalla vendita di contenuti e servizi agli utenti finali (...) e di spazi pubblicitari” (Agcom, 2012: 28); gli OTT “puri” sono: eBay Inc., Facebook Inc., Groupon Inc., LinkedIn Corp., Tripadvisor Inc. e Yahoo! Inc..

⁸ RIZZARDI R., Il progetto europeo di fiscalità per l'economia digitale, in “Corriere Tributario” n. 6, 2014.

Mantenendo il focus tra le relazioni che si formano tra queste imprese e le scelte dell'area territoriale in cui operare, risulta evidente che ne derivano i più ampi vantaggi sia in termini fiscali⁹ che di mercato.

Attraverso i progressi riguardanti la digitalizzazione, la misurazione e il trasferimento dei dati, alle società risulta molto più semplice e “conveniente”, decentrare le più svariate funzioni aziendali in luoghi remoti, in modo da sfruttare a pieno tutti i vantaggi che ne possono derivare.

Inoltre, essendo presenti basse barriere in ingresso alla produzione e distribuzione di servizi digitali, le dimensioni delle aziende che operano in tale settore aumentano esponenzialmente, favorendo la nascita di nuovi “*business digitali*”¹⁰ generalmente intangibili.

Le grandi multinazionali operanti in rete, modificando con facilità e rapidità il loro assetto organizzativo e, presentando caratteristiche totalmente nuove, mettono in crisi il sistema fiscale, facendo crescere il bisogno di modifiche e adattamenti tempestivi della normativa nazionale ed internazionale, per contrastare il fenomeno dell'elusione fiscale¹¹.

I comportamenti di tipo elusivo, si modificano ad ogni adattamento normativo introdotto per contrastarlo, mantenendo però la caratteristica comune che presenta una duplice articolazione operativa: la prima consiste nella creazione di entità controllate estere in Paesi che presentano sistemi fiscali favorevoli, mentre la seconda riguarda la modificazione dei prezzi di trasferimento¹² praticati nelle transazioni che avvengono tra le entità del gruppo stesso.

Nella maggioranza dei casi, tali strategie di pianificazione fiscale vengono poste in essere dalle aziende *high tech*¹³, le quali sfruttano la velocità con la quale riescono a mobilitare fattori produttivi e profitti, senza dover superare gli ostacoli che possono derivare da confini geografici.

Trattandosi di imprese integrate, è possibile aumentare il volume del commercio dell'intero gruppo attraverso l'acquisto di beni e servizi tangibili e intangibili, attività finanziarie e allocazione di spese comuni, come la ricerca.

⁹ NELLEN A., Taxation and Today's Digital Economy, in “journal of tax practice procedure”, 2015.

¹⁰ Cit. Silvia Cipollina, I REDDITI “NOMADI” DELLE SOCIETÀ MULTINAZIONALI NELL'ECONOMIA GLOBALIZZATA, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

¹¹ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale, 2011, UTET, Torino.

¹² PALUMBO G., Rassegna sistematica sull'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in argomento transfer pricing (2010-2014), in “Rivista di diritto tributario” n.7-8, 2014; cfr. VALENTE P., “Transfer pricing: criticità nella remunerazione dei beni intangibili”, in “il fisco”, 2015.

¹³ Grubert H., Foreign Taxes and the Growing Share of U.S. Multinational Company Income Abroad..., cit., p. 275.

Lo scopo è avere una maggiore possibilità di usare i prezzi di trasferimento¹⁴ per rimpatriare i propri profitti, in modo da minimizzare l'onere fiscale del Paese ospite e massimizzare il profitto globale dell'impresa, alterando la propria base imponibile¹⁵, adattandola agli obiettivi aziendali prefissati.

Ne consegue che anche queste imprese multinazionali possono usare il *transfer pricing*¹⁶ a loro totale beneficio, variando l'ammontare dei profitti dichiarati e, di conseguenza, le entrate fiscali sia del Paese ospite che di quello nazionale.

In particolare, per trasferire i profitti tra Paesi, l'impresa multinazionale stabilisce un prezzo più basso per i beni che sono venduti ai Paesi che hanno delle aliquote fiscali più alte ed un prezzo più alto per i beni che sono venduti ai Paesi che hanno aliquote fiscali più basse.

Una tale strategia implica che il flusso di commercio *intra-firm*¹⁷ verso le affiliate localizzate in Paesi con aliquote fiscali elevate sarà basso, mentre per quanto riguarda il commercio *intra-firm* verso affiliate localizzate in Paesi con aliquote fiscali basse, risulterà molto elevato. È molto complicato capire in che modo si "comporta" un'impresa dal punto di vista fiscale, proprio per il fatto che non esiste un unico indicatore tributario che riesca a descrivere il tipo di condotta fiscale che viene tenuta dalle multinazionali¹⁸.

Anche se l'aliquota legale dà un'idea generale della politica tributaria presente nei Paesi, non riesce comunque a fornire un valore affidabile della reale pressione tributaria cui sono sottoposte le imprese, specialmente nei confronti internazionali, in quanto dipende quasi esclusivamente dalla definizione dell'ammontare della base imponibile¹⁹.

Alle multinazionali digitali risulta relativamente facile far figurare dei prezzi che non rispecchiano il valore reale delle transazioni che avvengono internamente, in quanto è molto complicato definire un prezzo di mercato per questa tipologia di beni e servizi.

A causa della presenza di beni immateriali²⁰ e in modo particolare delle proprietà intellettuali, si riescono ad allocare in maniera strategica gli *intangibile assets*²¹, spostando i profitti nelle giurisdizioni fiscalmente più vantaggiose, ottenendo una riduzione del carico fiscale.

¹⁴ VALENTE P., Transfer pricing: oneri di documentazione per i gruppi italiani ed esteri, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2011; cfr. STEVANATO D., Finalità antielusiva e onere probatorio nel "transfer pricing", in "Rivista di giurisprudenza tributaria" n.4, 2013.

¹⁵ Horst, 1973; Eden, 1998.

¹⁶ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino, pagina 149.

¹⁷ Si intende il commercio che avviene tra aziende facenti parte dello stesso gruppo.

¹⁸ Hines e Rice, 1990.

¹⁹ Sono stati definiti altri indicatori come le aliquote effettive che includono norme di definizione della base imponibile e in caso, anche meccanismi di incentivazione.

²⁰ MAYR S., FORT G., Il progetto BEPS ed i beni immateriali, in "Corriere Tributario" n.7, 2014.

²¹ Traduzione: attività immateriale.

Il problema che riguarda gli *intangibles*²² consiste nella difficoltà di dare un prezzo a ciò che spesso non ha un prezzo²³ oggettivo di mercato, generando la crescita sia del valore dei beni immateriali sul valore totale degli *asset* delle imprese, sia dell'incidenza delle transazioni tra parti correlate sulla totalità delle transazioni internazionali.

Date tali criticità connesse agli *intangibles*, l'Ocse²⁴ ha definito una serie di azioni che contengono delle regole che prevengono i movimenti infragruppo dei beni immateriali: definiscono il concetto di "*intangibles*" in maniera precisa e delineata, assicurano che i profitti associati al trasferimento e all'uso di essi siano ripartiti proporzionalmente alla creazione del valore e rafforzano le norme sul *transfer pricing*²⁵ o le misure specifiche per il trasferimento di beni immateriali difficili da valutare.

Si osserva, dunque, come la natura multinazionale degli OTT si sostanzia nel trasferimento di profitti in Paesi con regimi fiscali favorevoli e come tale natura spinga a privilegiare la scelta della delocalizzazione.

Dalle recenti indagini delle autorità fiscali è emerso che gli OTT, tramite una specifica pianificazione fiscale, sono riusciti a ridurre al minimo le imposte da pagare in Stati come USA, Gran Bretagna, Francia e Italia, attraverso meccanismi del tutto legali²⁶.

In linea generale, per quanto riguarda le imposte dirette, le principali problematiche sollevate a causa dell'economia digitale²⁷ riguardano:

- Nesso di territorialità: il continuo aumento delle potenzialità della tecnologia digitale, la ridotta necessità di avere una vasta presenza fisica per svolgere l'attività aziendale, sommate alla crescita smisurata d'importanza della rete e ad una maggiore interazione tra clienti, possono mettere in dubbio l'efficacia dell'attuale normativa che regola il legame con una giurisdizione ai fini fiscali.

²² Inteso come beni immateriali.

²³ Cit. Cipollina S., in "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

²⁴ Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

²⁵ PENNESI M., Il Manuale OCSE sulla valutazione del rischio di accertamento nel "Transfer Pricing", in "Corriere Tributario" n.38, 2013; Cfr. MAISTO G., L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel quadro della Convenzione Arbitrale Europea sul Transfer Pricing: l'interpretazione dell'art. 4(2) della Convenzione Arbitrale, in "Rivista di diritto tributario" n.11, 2014.

²⁶ Apple è stata accusata dal Congresso Americano di aver sottratto al fisco (tra il 2009 e il 2011) più di 70 miliardi di dollari; vedi HINNEKENS L., International Tax Planning and Electronic Commerce, in "Diritto e pratica tributaria internazionale", 2004.

²⁷ VALENTE P., Digital Economy. Criticità e soluzioni secondo il rapporto della Commissione europea, in "Postilla", 2014; cfr. MOLINARO G., La tassazione della ricchezza derivante dall'economia digitale, in "il fisco" n.39, 2015.

- Dati: tecnologie informatiche sempre più all'avanguardia, permettono alle imprese di raccogliere e utilizzare informazioni oltre confine con un grado di efficienza senza precedenti.

Questo solleva questioni su come attribuire il valore creato dalla generazione di dati attraverso prodotti e servizi digitali, e di come classificare ai fini fiscali una persona o un'entità che fornisce questa tipologia di dati in una transazione, la quale può avere per oggetto una fornitura gratuita di un bene, un'operazione di scambio e qualsiasi altro genere di servizio.

- Classificazione: lo sviluppo di nuovi prodotti digitali o di nuovi mezzi per l'erogazione di servizi, crea incertezze in relazione alla corretta classificazione dei pagamenti che avvengono nell'ambito di nuovi modelli imprenditoriali, in modo particolare nel *cloud computing*.

Tutta questa serie di problematiche, fa sorgere il dubbio se la struttura corrente del quadro normativo della fiscalità internazionale, continua ad essere appropriata per affrontare i cambiamenti apportati dall'economia digitale e sulla corretta individuazione e applicazione della normativa fiscale, esistente tra giurisdizione di origine e di residenza.

Allo stesso tempo, queste problematiche creano opportunità di doppia non imposizione: causa della mancanza di nesso di territorialità nel mercato domestico e con la mancanza di tassazione nella giurisdizione di colui che percepisce il reddito e in quella della società controllante, si generano dei problemi che riguardano il progetto BEPS²⁸.

Sebbene le problematiche sin qui analizzate, relative alle imposte sul reddito delle società, siano tra loro distinte per natura, possono comunque sovrapporsi in talune fattispecie.

Ad esempio, una certa classificazione dei pagamenti può far scattare la tassazione nella giurisdizione in cui il debitore ha la residenza²⁹ o dove è stabilito, e quindi viene a crearsi una commistione con la questione del nesso di territorialità.

Analogamente, la raccolta di dati da utenti che si trovano in una giurisdizione, può far sorgere il dubbio se ciò sia sufficiente per stabilire la sussistenza o meno di un nesso di territorialità, e in caso affermativo, se e come il reddito generato dall'uso di questi dati debba essere attribuito.

²⁸ Base Erosion and Profit Shifting, per la cui analisi si rinvia ai successivi capitoli.

²⁹ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino, i soggetti passivi e la residenza fiscale pagina 19, Imprese non residenti e stabile organizzazione pagina 182.

Sorge, inoltre, il dubbio su come i proventi derivanti da operazioni che coinvolgono dati, dovrebbero essere trattati ai fini fiscali.

L'economia digitale ha anche creato dei problemi legati al sistema dell' imposta sul valore aggiunto³⁰, in particolare quando beni, servizi e beni immateriali sono acquisiti dai consumatori privati da fornitori esteri.

Questo è in parte dovuto alla mancanza di un quadro normativo internazionale efficace a garantire la riscossione dell' IVA³¹ nella giurisdizione in cui avviene l'effettivo consumo.

L'assenza di uno standard internazionale per la riscossione ed il trasferimento dell'imposta, invero, crea difficoltà e costi elevati agli operatori economici e in particolare alle PMI³².

Dal punto di vista della Pubblica Amministrazione, vi è il rischio di ingenti perdite di gettito, distorsioni commerciali, nonché grosse difficoltà di gestione riguardante le passività fiscali generate da un elevato volume di transazioni di basso valore, le quali possono creare un notevole onere amministrativo.

³⁰ Imposta sul Valore Aggiunto, FALSITTA G., Corso istituzionale di diritto tributario, 2014, Cedam, Padova, pagina 575 e ss.

³¹ «L'IVA è un'imposta indiretta sui consumi che colpisce le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, che grava sul consumatore finale e che viene riscossa dallo Stato in cui il bene è immesso in consumo. Si tratta di un'imposta armonizzata a livello europeo, applicata con criteri omogenei in tutti i Paesi membri, al fine di evitare le distorsioni concorrenziali che potrebbero derivare dalla presenza di differenti criteri di tassazione. Il carico impositivo si forma durante il ciclo produttivo-distributivo dei beni e l'imposta colpisce il valore che si aggiunge ad ogni fase di tale ciclo grazie al sistema della detrazione con il metodo «imposta da imposta». Il peso del tributo, quale componente del prezzo, viene, di fatto, sostenuto dal consumatore finale, unico soggetto inciso da tale forma di tassazione. Il gettito dell'IVA, per le caratteristiche proprie di tale forma di imposizione, spetta al Paese dove avviene il consumo del bene e sarà integralmente incassato soltanto quando il consumatore finale avrà pagato il corrispettivo. Tuttavia, l'ammontare del tributo non si forma all'ultimo passaggio, ma lungo il ciclo produttivo-distributivo dei beni e viene anticipato dai soggetti passivi dell'imposta, che sono le imprese, le società, gli enti, gli esercenti arti e professioni. Questi ultimi soggetti, pertanto, liquidano e periodicamente versano l'imposta allo Stato in cui il bene viene in tutto o in parte prodotto (ma non immesso in consumo). Il calcolo di tali pagamenti frazionati avviene applicando il principio delle detrazioni, principio in base al quale l'imposta dovuta è costituita dalla differenza tra la somma che risulta dall'applicazione sulla cessione dei beni e sulle prestazioni di servizi dell'aliquota stabilita dalla legge e le somme che sono state pagate dal soggetto passivo a titolo di imposta sul valore aggiunto in dipendenza dell'acquisizione dei beni e servizi inerenti alla sua attività economica. I soggetti passivi di diritto non sopportano, quindi, di regola, il costo del tributo, salvo i casi di indetraibilità totale o parziale dell'IVA corrisposta sull'acquisizione di alcune categorie di beni. Queste caratteristiche del tributo fanno dell'IVA un'imposta neutra e trasparente, particolarmente adatta alla tassazione delle transazioni internazionali» TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

³² Significato: Piccole e Medie Imprese; l'attuale definizione europea di PMI è in vigore dal 1 gennaio 2005, approvata dalla Commissione due anni prima e resa nota con la raccomandazione 2003/361/CE pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale UE L 124 il 20 maggio, pag. 36.

2. Il commercio elettronico: alcune definizioni.

Il commercio elettronico è l'aspetto più vistoso di questa nuova realtà e rappresenta la più radicale forza di mutamento che le nazioni hanno incontrato dall'epoca della Rivoluzione industriale³³.

Con l'innovazione tecnologica che ha investito il nostro Paese in questi ultimi anni, è stata cambiata radicalmente la modalità con cui si era soliti operare e hanno subito pesanti mutamenti anche i concetti di "spazio" e di "tempo".

Di conseguenza, risulta molto facile e soprattutto più conveniente, "spostarsi" velocemente e ottimizzare i tempi che una volta sarebbero stati impiegati per ottenere dei risultati che oggi sono considerati minimi.

Nel tentativo di dare una definizione precisa al commercio elettronico, si nota che molte espressioni variano in maniera considerevole, ma sono tutte riconducibili al concetto di "transazioni basate sulla trasformazione e sulla trasmissione di dati digitali, che includono testi, suoni e immagini".

Lo scopo dell'e-commerce³⁴ è la creazione di una categoria commerciale nuova all'interno di un ambiente virtuale, in cui molte delle fasi separate che intervengono normalmente fra un acquirente e un venditore in una transazione commerciale, possano essere integrate e automatizzate, minimizzando i costi delle transazioni.

Oltre allo scambio di dati e informazioni di natura commerciale tra persone fisiche per mezzo di computer³⁵, è possibile infatti il trasferimento automatico di messaggi strutturati, senza la necessità di un intervento umano per l'esecuzione delle singole operazioni di trasmissione³⁶.

³³ Cit. CORABI G., *Il commercio elettronico e la crisi della fiscalità internazionale*, 2000, IPSOA, Milano.

³⁴ GIGLIO MORO V., PEVERELLI M., *Nuove regole per l' "e-commerce"*, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2015; cfr. FINELLI W., *EU e-commerce contracts e giurisdizione: dalla c.d. convenzione Bruxelles I del 27 settembre 1968 alla c.d. nuova convenzione di Lugano del 30 ottobre 2007, passando per il regolamento (CE) del 22 dicembre 2000, N. 44/2001 (c.d. regolamento Bruxelles I)*, in "Diritto del commercio internazionale" n. 22.1, 2008.

³⁵ Come nel caso della c.d. posta elettronica o e-mail.

³⁶ *Electronic Data Interchange-EDI*: Come è noto, il sistema EDI implica l'utilizzo di un "linguaggio" comune, fondato su procedure sintattiche standard che permettano a due o più sistemi elettronici di comunicare tra loro. A livello internazionale, lo standard più diffuso è l'Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport (EDIFACT), costituito da un insieme di norme, orientamenti e repertori approvati nel 1987 dal Working Party on Facilitation of International Trade Procedures della Commissione economica per l'Europa delle Nazioni Unite (UNECE) e dall'International Standard Organization (ISO). Per gli aspetti tecnici dell'EDI, la cui importanza si è sensibilmente ridotta negli ultimi anni a fronte dello sviluppo di Internet (anche se la costituzione, nell'aprile 1998, di un EDIFACT Working Group-EWG sembra intesa proprio a favorire la convergenza e l'integrazione del linguaggio EDI con Internet), si vedano i siti web dell'United Nations Centre for the Facilitation of Procedures and Practices for Administration, Commerce and Transport (UNCEFACT, <http://www.unece.org/cefact/>) e del Repertorio delle Nazioni Unite per la trasmissione di dati commerciali (UNTDID, <http://www.unece.org/trade/untdid/>), che riporta tra l'altro gli orientamenti per la progettazione dei

L'*e-commerce*, non si esaurisce nella fase della transazione tra fornitore ed acquirente, ma abbraccia altri e diversi aspetti del rapporto commerciale³⁷, quali la ricerca e l'individuazione del potenziale consumatore, la fase di trattativa e di negoziazione, la stipulazione del contratto ed il pagamento dei prodotti o servizi acquistati, nonché, nel caso di vendita di beni immateriali³⁸, la distribuzione e la consegna³⁹.

Il fenomeno del commercio elettronico, non presenta caratteri stabili ed omogenei per tutte le sue manifestazioni e proprio per questo motivo, solleva dei dubbi di ordine concettuale, in quanto ciascuna delle sue funzioni o applicazioni, chiama in causa settori diversi del diritto.

Lo svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica, infatti, comprende fattispecie assai diverse tra loro, quali il trasferimento di fondi e le operazioni di borsa, gli appalti pubblici e le altre procedure di tipo transattivo intercorrenti tra e con le pubbliche amministrazioni, ed è agevole osservare che in questo ampio novero di attività rientrano sia i rapporti tra imprese che i rapporti tra imprese e consumatori.

Una prima definizione di commercio elettronico, si rinviene nei recenti Regolamenti dell'Unione Europea, nei quali è contenuto un'insieme più preciso degli aspetti che caratterizzano l'*e-commerce*, in modo da chiarire i vari concetti.

Ai sensi dell'articolo 7 del Regolamento dell'Unione Europea n. 282 del 2011⁴⁰, per servizi di commercio elettronico diretti si intendono « [...] *i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*».

Da questa definizione, i servizi di commercio elettronico che il Regolamento classifica "diretti" sono:

messaggi e l'applicazione della sintassi, il repertorio dei dati elementari, il repertorio dei messaggi standard e l'elenco dei codici utili. Infine, sull'efficacia giuridica delle norme alla base dell'EDI, riconducibile a quella propria dei contratti normativi, si veda più ampiamente A. Ceschi-M. Cernoia, Comunicare via "EDI": l'elettronica sfida la legge, in *Commercio internazionale*, 1997, p. 381 ss.; S. Fadda, L'Electronic Data Interchange nella normativa italiana e straniera, in *Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 1994, p. 91 ss.; M.J. Bonell, Le iniziative dell'UNCITRAL in tema di EDI, in *Informatica e attività giuridica*, Atti del V Congresso internazionale della Corte suprema di cassazione, Roma, 1993, p. 517 ss.; G.F. Chandler, Negotiable Transactions using EDI, in questa Rivista, 1992, p. 503 ss.; T.S. Kiats, Paperless International Trade: Law of Telematic Data Interchange, Singapore, 1992.

³⁷ Viene definito in senso lato anche e-business o e-trade, MARINI L., Profili giuridici del commercio elettronico nel diritto internazionale e comunitario, in "Diritto commerciale internazionale" fasc.1, 2000.

³⁸ Software o brani musicali ad esempio.

³⁹ Si parla, al riguardo, di commercio elettronico diretto. Per i beni materiali acquistati o venduti per via elettronica, la consegna fisica avviene invece mediante i canali di tipo convenzionale, quali la posta e i corrieri commerciali (c.d. commercio elettronico indiretto).

⁴⁰ Regolamento di esecuzione UE n.282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 contenente le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune IVA, pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il 23 marzo 2011.

- Fornitura di prodotti digitale in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti;
- Servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*.
- I servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- La concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *online*, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente.
- Le offerte e servizi di Internet Service Provider⁴¹.

Oltre a questa classificazione, il Regolamento precisa ed individua i servizi di commercio elettronico indiretto, i quali riguardano la cessione fisica di un bene. Nel testo normativo si fa riferimento ai casi in cui viene messa a disposizione una piattaforma digitale che mette in mostra i vari prodotti e ne permette l'acquisto, e una volta acquistato, la consegna si realizza attraverso la rete di distribuzione tradizionale.

L'ordinamento giuridico, regola questa modalità di compravendita allo stesso modo in cui sono trattate le vendite per corrispondenza o le televendite, ai sensi dell'articolo 18 del Decreto Legislativo n. 144 del 1998⁴², ed è proprio per questo che viene applicata la normativa IVA⁴³.

In questa classificazione, rientra la vendita di beni materiali di ogni genere:

- Libri (stampati);

⁴¹ Nell'allegato I del Regolamento si trovano casi di commercio elettronico diretto particolari: hosting di siti web, manutenzione automatica dei programmi, remota e on-line; driver di scaricamento e via dicendo; cfr BELLI CONTARINI E., Contratto di web hosting e stabile organizzazione, in "Rivista di diritto tributario" fasc.9, 2008.

⁴² "Riforma della disciplina relativa al settore del commercio".

⁴³ Cfr. art. 22 D.P.R. 633/1972 per le norme interne ed art. 40, comma 4 lett. B) e dall'art. 41, comma 1, lett. b) del Decreto Legge n.331/1993, convertito in Legge n.27/1993 per le norme comunitarie.

- Mobili;
- Dispositivi elettronici;
- Abbigliamento.

Risulta molto più difficile quindi, inquadrare dal lato fiscale il commercio elettronico diretto che quello indiretto, in quanto il “*bene digitalizzato*” è del tutto incorporato.

Un contributo molto importante è venuto dall’OCSE attraverso una classificazione nella quale, oltre ad essere ampiamente definito il concetto di *e-commerce*⁴⁴ sono contenute le principali categorie di transazioni elettroniche:

- Modello *Business-to-business*⁴⁵: La maggioranza del commercio elettronico si compone di operazioni nelle quali “un *business* vende prodotti o servizi a un altro *business*”.

Riguarda transazioni commerciali tra aziende e quindi non interessa il consumatore.

Questo può includere operazioni tradizionali che però avvengono *online*, come ad esempio il grossista che acquista partite di merci per poi venderle al consumatore finale, nei punti vendita al dettaglio.

Possono anche essere incluse la fornitura di beni o servizi per altre imprese, oppure servizi di logistica quali trasporto, stoccaggio e distribuzione.

⁴⁴ Definizione che diede l’OCSE nel 1997: “Il commercio elettronico si riferisce a tutte le transazioni relative ad attività commerciali, che includono organizzazioni ed individui, basate sulla trasformazione e trasmissione di dati digitali, che includono testi, suoni e immagini”.

⁴⁵ La definizione del Modello *Business-to-business* è contenuta nel documento dell’OECD, “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”, Action 1: 2015 Final Report, 4.2. “*The digital economy and the emergence of new business models*”, par. 4.2.1.1. pag. 55 “*Business-to-business models*”: *The vast majority of e-commerce consists of transactions in which a business sells products or services to another business (so-called business-to-business (B2B)) (OECD, 2011). This can include online versions of traditional transactions in which a wholesaler purchases consignments of goods online, which it then sells to consumers from retail outlets. It can also include the provision of goods or services to support other businesses, including, among others: (i) logistics services such as transportation, warehousing, and distribution; (ii) application service providers offering deployment, hosting, and management of packaged software from a central facility; (iii) outsourcing of support functions for e-commerce, such as web-hosting, security, and customer care solutions; (iv) auction solutions services for the operation and maintenance of real-time auctions via the Internet; (v) content management services, for the facilitation of website content management and delivery; and (vi) web-based commerce enablers that provide automated online purchasing capabilities.*

- Modello *Business-to-consumer*⁴⁶: è il modello più noto di commercio elettronico e riguarda l'acquisto di beni e servizi da parte del consumatore finale.

Se da un lato questo nuovo *media* ha permesso ad aziende di tutto il mondo di entrare in contatto con consumatori difficilmente raggiungibili, dall'altro, per i consumatori stessi, si è aperta la possibilità di avere accesso ad un'offerta eccezionalmente ampia di prodotti.

I beni o servizi venduti con tale modello di *business* possono essere tangibili o intangibili.

- Modello *Consumer-to-consumer*⁴⁷: si tratta della più recente forma di commercio elettronico e sta diventando sempre più popolare.

In questo caso il sito gestisce l'ambiente in cui gli utenti interagiscono e gli importi delle transazioni sono piuttosto contenuti.

Il tema trattato, pertanto, non è univoco e suscita interrogativi caratterizzati da una complessità inedita, anche se non del tutto peculiare, in considerazione dei collegamenti che

⁴⁶ La definizione del Modello Business-to-consumer è contenuta nel documento dell'OECD, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1: 2015 Final Report, 4.2. "The digital economy and the emergence of new business models", par.4.2.1.2. "Business-to-consumer models": Business-to-consumer (B2C) models were among the earliest forms of e-commerce. A business following a B2C business model sells goods or services to individuals acting outside the scope of their profession. B2C models fall into several categories, including, for example, so-called "pureplay" online vendors with no physical stores or offline presence, "click-and-mortar" businesses that supplemented existing consumer-facing business with online sales, and manufacturers that use online business to allow customers to order and customise directly. The goods or services sold by a B2C business can be tangible (such as a CD of music) or intangible (i.e. received by consumers in an electronic format). Through digitisation of information, including text, sound, and visual images, an increasing number of goods and services can be delivered digitally to customers increasingly remote from the location of the seller. B2C e-commerce can in many cases dramatically shorten supply chains by eliminating the need for many of the wholesalers, distributors, retailers, and other intermediaries that were traditionally used in businesses involving tangible goods. Partly because of this disintermediation, B2C businesses typically involve high investment in advertising and customer care, as well as in logistics. B2C reduces transaction costs (particularly search costs) by increasing consumer access to information. It also reduces market entry barriers, as the cost of maintaining a website is generally cheaper than installing a traditional brick-and mortar retail shop.

⁴⁷ La definizione del Modello Business-to-consumer è contenuta nel documento dell'OECD, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1: 2015 Final Report, 4.2. "The digital economy and the emergence of new business models", par.4.2.1.3. "Consumer-to-consumer models": Consumer-to-consumer (C2C) transactions are becoming more and more common. Businesses involved in C2C e-commerce play the role of intermediaries, helping individual consumers to sell or rent their assets (such as residential property, cars, motorcycles, etc.) by publishing their information on the website and facilitating transactions. These businesses may or may not charge the consumer for these services, depending on their revenue model. This type of e-commerce comes in several forms, including, but not limited to: (i) auctions facilitated at a portal that allows online bidding on the items being sold; (ii) peer-to-peer systems allowing sharing of files between users; and (iii) classified ads portals providing an interactive, online marketplace allowing negotiation between buyers and sellers.

possono ricostruirsi sul piano giuridico, con il più generale ambito problematico delle telecomunicazioni.

L'inadeguatezza del corrente sistema normativo a governare le attività commerciali *online*, tuttavia, appare evidente non appena si considerino le caratteristiche di tale fenomeno e, in particolare: la rapidità degli scambi e transazioni, la struttura estremamente diffusa, decentrata e transnazionale di Internet e la sua singolare caratteristica conformativa.

3. La Direttiva comunitaria sul commercio elettronico. La liberalizzazione dei servizi della società europea dell'informazione.

Tra i tipici esempi di soluzioni che possono essere definite di “seconda generazione”⁴⁸, emerge la Direttiva n. 2000/31 sul commercio elettronico, adottata l'8 giugno 2000 dal Parlamento europeo e dal Consiglio al fine di istituire un vero e proprio spazio senza frontiere interne per i servizi della società europea dell'informazione, prefigurata nel 1992, dal *Libro bianco sulla crescita, competitività e occupazione*.

Occorre ricordare, al riguardo, che il Consiglio europeo che si era tenuto a Bruxelles nel dicembre 1993, con l'approvazione del *Libro bianco* presentato dalla Commissione, aveva previsto la costituzione di due gruppi di lavoro che avevano il compito di riferire sulla progressiva attuazione delle misure proposte da tale documento e di presentare successivamente, un rapporto sui risultati conseguiti nel settore delle reti transeuropee⁴⁹ e delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione⁵⁰.

Il gruppo *Bangemann*, presentò al Consiglio europeo di Corfù del giugno 1994 un rapporto intitolato *L'Europa e la società dell'informazione globale*, sulla base del quale si sono ispirate le successive iniziative comunitarie che riguardavano questa materia.

Tenendo conto dell'esigenza di rafforzare il dibattito e la cooperazione internazionale in materia di regolamentazione del commercio elettronico, la Direttiva mira a conferire maggiore organicità e coerenza.

⁴⁸ Si fa riferimento alla Direttiva n. 2000/31 sul commercio elettronico prefigurata nel 1992 e adottata l' 8 giugno 2000 dal Parlamento europeo e dal Consiglio.

⁴⁹ c.d. gruppo *Christophersen*, composto da rappresentanti personali dei capi di Stato e di governo.

⁵⁰ c.d. gruppo *Bangemann*, composto da rappresentanti delle imprese e dei consumatori.

Esaminando il contenuto dell'atto comunitario, è importante notare che esso tende a favorire in via principale l'esercizio della libertà di stabilimento e della libera prestazione dei servizi della società dell'informazione, eliminando gli ostacoli che possono nascere dalle divergenze tra le legislazioni nazionali e fornendo un quadro preciso degli aspetti giuridici dell'*e-commerce*.

Essendo mirata al raggiungimento di questi obiettivi, la Direttiva non si preoccupa di introdurre delle regole nuove volte a tutelare i consumatori, ma delimita, in totale coerenza con i principi comunitari di sussidiarietà e proporzionalità, il proprio campo di applicazione e quegli aspetti del commercio elettronico che, se non fossero stati regolamentati, avrebbero rallentato la diffusione di tale importante fattore di sviluppo ed ostacolato il buon funzionamento del mercato interno.

La liberalizzazione della circolazione dei servizi della società dell'informazione, che abbracciano una vasta gamma di attività economiche e di cui l'*e-commerce* costituisce l'esempio paradigmatico⁵¹, è perseguita dalla Direttiva secondo il principio del "Paese di origine"⁵², affermato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia fin dagli anni settanta.

In base a tale principio, come è noto, un servizio legalmente fornito in uno Stato membro deve poter essere liberamente prestato in tutta la Comunità, anche in assenza di misure di armonizzazione comunitaria delle eventuali differenze tra le legislazioni nazionali, ad eccezione ovviamente di alcune situazioni di natura non prettamente economica.

In riferimento al commercio elettronico e alle prestazioni di servizi *online*, tuttavia, l'applicazione del principio del "Paese d'origine" incontra ostacoli significativi, in quanto le principali caratteristiche di tali attività, rendono complicata l'individuazione del luogo di stabilimento di chi presta il servizio, quindi della legislazione del Paese d'origine.

La Direttiva precisa infatti, che «il luogo di stabilimento, per le società che forniscono servizi tramite siti internet, non è là dove si trova la tecnologia di supporto del sito né là dove esso è

⁵¹ Si ricorda che la definizione di "servizi della società dell'informazione" è stata introdotta dall'art. 1 della Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio n. 98/34, del 22 giugno 1998, relativa alla procedura di informazione nel settore delle norme e delle regolamentazioni tecniche (in G.U.C.E. n. L204 del 21 luglio 1998, p. 37, modificata dalla direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio n. 98/48, del 20 luglio 1998, in G.U.C.E. n. L217 del 5 agosto 1998, p. 18), e comprende "qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica, mediante attrezzature elettroniche di elaborazione (compresa la compressione digitale) e di memorizzazione di dati, e su richiesta individuale di un destinatario di servizi" (cfr. anche l'art. 2, lett. a), della Direttiva.

⁵² Art. 3, par. 1 della Direttiva CE n. 31/2000, 8 giugno 2000.

accessibile» e che «la presenza o l'uso di mezzi tecnici e delle tecnologie necessarie per prestare un servizio non costituiscono di per sé uno stabilimento del prestatore⁵³».

Dopo aver chiarito da dove deriva la necessità di far riferimento ai criteri di collegamento indicati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, per determinare il luogo di stabilimento del prestatore del servizio, è opportuno sottolineare che l'atto comunitario contiene delle disposizioni derogatorie al principio del "Paese di origine".

È utile osservare che il principio di stabilimento disciplinato dalla Direttiva ruota attorno al noto principio del trattamento nazionale, in base al quale la liberalizzazione dei servizi della società dell'informazione va realizzata, secondo quanto previsto dal Trattato di Roma per la circolazione dei servizi *tout court*, alle condizioni stabilite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini.

Ciò significa che ai cittadini degli Stati membri, nonché alle persone giuridiche, che si stabiliscano anche solo in via secondaria in un altro Stato membro, la Direttiva intende garantire lo stesso trattamento riservato ai cittadini di quest'ultimo Stato, vietando in particolare ogni discriminazione fondata sulla nazionalità o sul possesso di requisiti che, normalmente, sono propri del cittadino e non di altri soggetti.

4. L'E-commerce e i problemi fiscali.

L'attuale epoca della globalizzazione è caratterizzata da una mobilità di capitale molto superiore rispetto agli anni precedenti.

La possibilità di spostare il denaro elettronicamente e una politica internazionale volta ad incrementare gli scambi, hanno accelerato la mobilità del capitale, la quale è strettamente correlata al fenomeno della competizione fiscale che consiste in una diminuzione del carico fiscale da parte degli Stati, al fine di attirare gli investimenti all'interno del loro territorio.

Ed è proprio la competizione fiscale, attualmente oggetto dei provvedimenti dei maggiori organismi internazionali e delle amministrazioni di vari paesi industrializzati⁵⁴, a minacciare

⁵³ Cfr., rispettivamente, il considerando 19 e l'art. 2, lett. c). Il "prestatore stabilito" è definito dalla Direttiva come la persona fisica o giuridica che esercita effettivamente e a tempo indeterminato un'attività economica, consistente in un servizio della società dell'informazione, mediante una installazione stabile.

⁵⁴ Cfr. CORABI, MACCHINI, Centri Offshore nel Mirino di OCSE, G8 e UE, Italia Oggi, 9 giugno 1999.

le imposte sulle persone fisiche e giuridiche che hanno sempre costituito la maggiore fonte di gettito per le amministrazioni.

I problemi legati al commercio elettronico stanno cambiando rapidamente, dalla questione degli alti costi, quasi insostenibili per le PMI, alle garanzie di sicurezza e alla necessità di una più precisa regolamentazione.

Quest'ultima dovrebbe essere in grado di creare una struttura fiscale, in grado di garantire un sistema di tassazione più equo, impedendo la proliferazione di paradisi fiscali⁵⁵ sul *web*.

A questo punto ci si deve porre una serie di domande: bisogna cercare di creare un'uniformità di regole commerciali globalmente valide? Basta limitarsi ad applicare la giurisdizione nazionale o è utile integrarla definendo delle norme che regolino questo mercato "virtuale"?

Qual'è il metodo per stabilire una procedura di controllo coerente che risolva il problema dell'evasione fiscale⁵⁶, senza incorrere nella doppia imposizione?

Una volta trovata la potenziale soluzione ai suddetti quesiti è, inoltre, necessario risolvere le problematiche che sorgono tra la rapida evoluzione del digitale e la lentezza del sistema legislativo.

La rivoluzione delle comunicazioni è potenzialmente in grado di smantellare i confini nazionali e cambiare il volto del commercio interno ed estero.

Risulta necessario che il lavoro relativo alla questione fiscale del commercio elettronico, coinvolga tutti i principali organismi sovra statuali in un'azione sinergica che crei l'ambiente produttivo ideale, in cui tale commercio possa svilupparsi al meglio.

Niente barriere quindi, ma sforzi congiunti per un miglior funzionamento dell'economia mondiale.

Da sempre la pretesa impositiva degli ordinamenti statuali è fondata sulla compresenza di elementi reali ed elementi personali per il trattamento e la localizzazione del reddito.

Da un lato si tiene in considerazione la presenza dello Stato di residenza del soggetto passivo, beneficiario della fattispecie in questione, dall'altro si tiene in considerazione la pretesa dello Stato in cui è situata la fonte effettiva del reddito.

Si tratta quindi di scegliere se applicare un tributo nello Stato nel quale il reddito ha la propria origine o fonte, oppure nello Stato in cui il percettore del reddito ha la sua residenza.

⁵⁵ MARINO G., Paradisi e paradossi fiscali. Il rovescio del diritto tributario internazionale, 2009, EGEA, Milano.

⁵⁶ CARACCIOLI I., MATTIA S., ALAGNA C., Lotta alla frode e all'evasione fiscale: punto in ambito comunitario, in "Il fisco" n. 44, 2013; cfr. MELCHIORRE E., LUPI R., Lotta all'evasione e "grandi evasori" come ostacoli mediatici a una teoria della determinazione dei tributi, in "Dialoghi Tributari", 2015.

Il passaggio da un sistema territoriale ad un sistema globale dipende dalla risoluzione della questione attinente all'attribuzione della potestà impositiva primaria: allo Stato nel quale si verificano i fatti che determinano la creazione del reddito, oppure allo Stato nel quale sussistono gli elementi personali indicatori⁵⁷ della capacità contributiva del soggetto.

Mentre per l'applicazione delle imposte indirette si è affermato il principio del beneficio, per quanto riguarda le imposte dirette, ha prevalso l'elemento personale, cioè la globale capacità impositiva⁵⁸.

Il luogo della produzione è individuato in base al criterio dell'origine e della fonte, mentre il luogo del possesso è individuato dall'effettiva localizzazione del reddito.

Il luogo della disposizione è ricondotto alle norme attinenti alla titolarità del reddito, il luogo di consumo della ricchezza è determinato dalla residenza o domicilio del soggetto.

Le problematiche fin qui enunciate risultano più rilevanti a causa della peculiarità del commercio elettronico: il *web* infatti è per sua natura a-territoriale e intangibile.

Proprio per questo motivo, è difficile ricondurre i flussi di reddito che lo interessano ai concetti di localizzazione e di fonte sui quali si fonda la tassazione del reddito internazionale.

La rete, essendo concepita come universo virtuale non gerarchico, mette in crisi i concetti di collegamento reale e collegamento personale.

In aggiunta a ciò, l'anonimato garantito da Internet e la creazione di un universo parallelo privo di confini geografici⁵⁹, annullano rispettivamente i concetti di capacità contributiva e di principio di beneficio.

È proprio la mancanza di confini geografici⁶⁰ che mette in crisi l'elemento primario della norma, il quale permetterebbe di stabilire la localizzazione e il trattamento per il reddito di un'impresa transnazionale: l'esistenza della stabile organizzazione⁶¹.

⁵⁷ Indicatori di capacità contributiva: reddito, patrimonio e consumo.

⁵⁸ Il principio dell'*economic allegiance* costituisce il superamento della teoria pura della territorialità, perché tiene in considerazione anche, ma non esclusivamente, gli elementi personali. Nella sua formulazione originaria, l'*economic allegiance* era intesa come teoria di ricostruzione dell'attribuzione della potestà impositiva attraverso l'identificazione delle diverse fasi della formazione della ricchezza. Le quattro fasi identificate da Seligman includono: produzione, disposizione, possesso e consumo. Il criterio dell'*economic allegiance* risulta dalla interazione dei criteri di fonte e residenza, rispettivamente riconducibili al principio del beneficio e a quello della capacità contributiva. Se adottati autonomamente, i due criteri non sono in grado di fornire una spiegazione del fenomeno impositivo internazionale. Il rapporto sulla doppia imposizione predisposto negli anni '20 per la Società delle Nazioni dal gruppo di esperti composto dai professori Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp (LEAGUE OF NATIONS, Doc. E.F.S., 73F. 19, 1923) analizza la dialettica tra fonte e residenza collegandola a quella tra beneficio e capacità contributiva, tra territorialità e personalità della legge. Il gruppo concluse che la soluzione va trovata in una penetrazione di criteri personali e reali in un ampio e comprensivo concetto di pertinenza economica, affermando che "la soluzione ideale è che il reddito globale dell'individuo sia sottoposto a tassazione, ma soltanto una volta e che la base imponibile sia ripartita nelle varie giurisdizioni fiscali in conformità agli interessi da esso esercitati in ciascuna". Ad ognuna delle quattro fasi individuate da Seligman, il gruppo collegò criteri per la localizzazione e per la tassazione del reddito.

⁵⁹ LOMBARDO C., Tax Forms: The Web Migration Continues, in "Accounting Technology", 2001.

5. I colossi del *web* e le strategie fiscali.

Attraverso i meccanismi di *profit shifting*⁶², le società multinazionali potrebbero definire nei minimi dettagli una struttura giuridica nota come “*Double Irish with Dutch Sandwich*”⁶³: così i “colossi del web”⁶⁴, sfruttando a proprio favore i diversi regimi fiscali presenti nel mondo, riescono a ridurre al minimo l’imposizione fiscale che andrebbe a gravare sugli utili conseguiti.

Tali pianificazioni tuttavia, vengono poste in essere con l’attenta osservazione delle leggi in materia di abuso del diritto⁶⁵, in modo da non commettere il reato di elusione fiscale.

La complessa architettura giuridica che caratterizza il *Double Irish with Dutch Sandwich*, negli ultimi tempi è stata adottata da Google, Amazon e iTunes, unicamente per ottenere dei vantaggi di tipo fiscale.

Ovviamente non è passata inosservata, in quanto i Governi dei Paesi nei quali le società hanno stabilito le loro entità, hanno puntato i loro riflettori.

Negli anni Ottanta, la società-madre Apple Inc. con sede a Cupertino in California, costituisce Apple Operations International (Aoi), la propria principale holding *offshore*⁶⁶ con sede in Irlanda⁶⁷.

⁶⁰ ALBANO G., La qualificazione del reddito prodotto all’estero, in “Corriere Tributario” n.15, 2015.

⁶¹ GIACONIA M., GRECO L., Stabile organizzazione: il ruolo dei nuovi modelli organizzativi “a matrice”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2011.

⁶² Spostamento dei profitti verso Paesi a bassa fiscalità, www.oecd.org.

⁶³ Traduzione: “Doppio irlandese con panino olandese”, è una triangolazione tra varie sedi di azienda, pianificata appositamente per ridurre al minimo il carico fiscale. Si tratta solitamente di una sede irlandese, una olandese e una in un paradiso fiscale (dove agli utili d’impresa viene applicata un’aliquota molto bassa).

⁶⁴ Esempio: Google, Microsoft, Apple, Twitter, Amazon, eBay, Yahoo!.

⁶⁵ Simulazione, Interpretazione antielusiva, Abuso del diritto, FALSITTA G., Corso istituzionale di diritto tributario, 2014, Cedam, Padova, pagina 127 e ss.

⁶⁶ L’espressione *offshore* nasce negli Stati Uniti quando, per aggirare il proibizionismo, erano usate navi ancorate al di fuori delle acque territoriali, sulle quali si poteva bere alcol e giocare d’azzardo. TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

⁶⁷ Nello Stato irlandese, la *tassazione standard* per le imprese prevede un’aliquota del **12,5%** da applicare sui redditi commerciali. Vengono erogati diversi incentivi per l’imprenditoria. È riconosciuto un **credito d’imposta** sulle spese di ricerca e sviluppo e non sono presenti regimi di *thin capitalisation*, di CFC o sui prezzi di trasferimento, e molteplici trattati contro la doppia imposizione. Questa serie di benefici sono rivolti alle **società residenti**. Ai fini dell’ottenimento della residenza in Irlanda non è sufficiente la costituzione di una società in territorio irlandese: l’Irlanda deve essere il luogo in cui vengono prese le decisioni o in cui avviene il controllo effettivo e la gestione della società. Sono rilevanti il luogo di residenza della maggioranza degli amministratori, il luogo in cui vengono svolte i negoziati per la maggioranza dei contratti e le riunioni; «Una società è considerata residente se è stata costituita in Irlanda oppure se il controllo e la gestione dell’attività avvengono in Irlanda. Una società costituita in Irlanda è automaticamente residente ai fini fiscali. La regola del “luogo di costituzione” non è valida per quelle società costituite in Irlanda se queste, o società ad esse collegate, svolgono attività commerciale in Irlanda e se: sono controllate da soggetti residenti in uno Stato UE oppure in un Paese firmatario di un AFB (Accordi Fiscali Bilaterali); oppure sono (o sono collegate a società che sono) quotate su mercati azionari riconosciuti all’interno dell’UE oppure in un Paese firmatario. Dal 17 aprile 2001 tutte le società costituite in Irlanda, residenti e non-residenti, devono avere un amministratore irlandese residente. In alternativa, ogni società deve possedere un’obbligazione finanziaria sul posto di € 25,395 per coprire eventuali

Quest'ultima ha il controllo indiretto, attraverso una società irlandese di secondo livello, Apple Operations Europe (Aoe), di una società irlandese di terzo livello, Apple Sales International (Asi), la quale possiede la maggior parte dei diritti di proprietà intellettuale del gruppo⁶⁸.

Per il tramite di questa rete di controllate, la società-madre residente negli Stati Uniti sposta in Irlanda i diritti di sfruttamento economico della proprietà intellettuale, sviluppata in precedenza nello Stato americano.

La titolarità giuridica di questi *assets* di ingente valore resta in capo alla società-madre, così da garantire livelli alti di qualità dei prodotti attraverso l'ordinamento statunitense, ma la tassazione delle *royalties*⁶⁹ ha luogo in Irlanda, dove l'aliquota media è del 12.5%, contro il 35% degli Stati Uniti⁷⁰.

Le società controllate irlandesi sono parzialmente possedute da un'altra *subsidiary*⁷¹ di Apple Inc., denominata Baldwin Holdings Unlimited, con sede nelle Isole Vergini Britanniche, in modo da permettere l'indirizzamento dei flussi di reddito verso un paradiso fiscale, tramite una controllata olandese⁷².

Elemento molto importante, è che le società-figlie irlandesi non risiedono in nessun Stato.

La società-madre le ha appositamente collocate in uno spazio di apolidia fiscale, sfruttando così una combinazione normativa che genera una situazione di doppia non-imposizione internazionale.

Qui di seguito, viene riportata una parte della struttura organizzativa di Apple che le ha permesso di sfruttare le norme fiscali più favorevoli, previste nei Paesi nei quali sono presenti le seguenti società controllate:

sanzioni. La società può essere esonerata da tale pagamento se ottiene dalle Autorità competenti una dichiarazione che attesti che la società ha un legame reale e continuo con una o più attività economiche irlandesi», "Sistema fiscale irlandese", www.ambdublino.esteri.it, Ambasciata d'Italia.

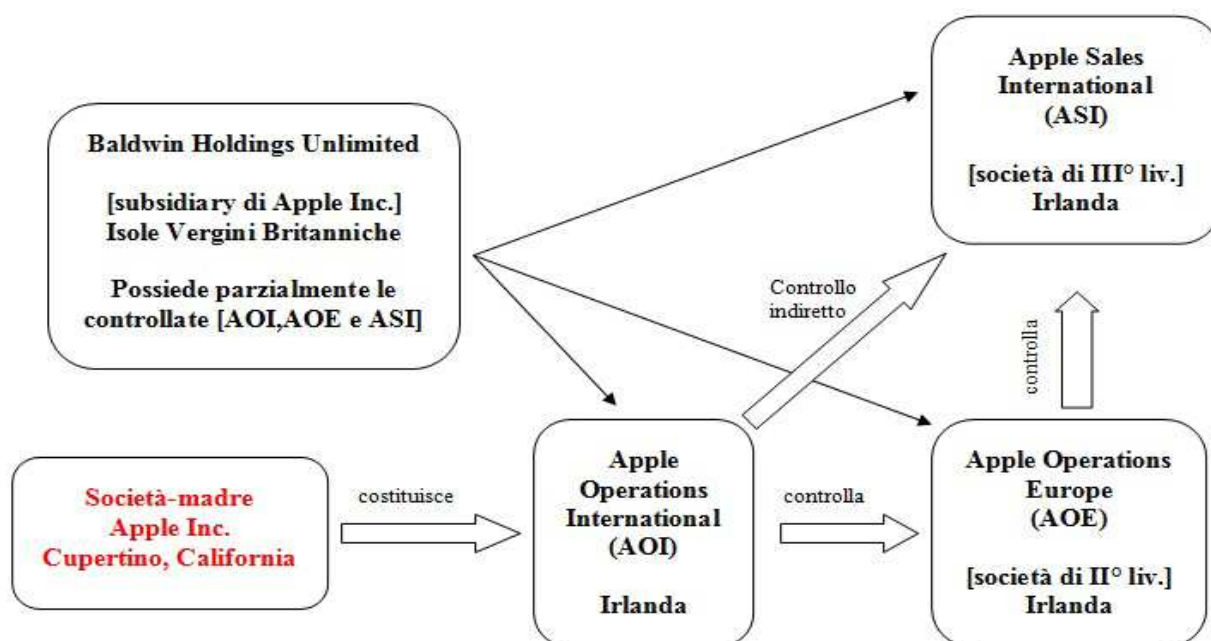
⁶⁸ Cipollina S., in "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁶⁹ «Il 3 giugno 2003 sono state approvate dal Consiglio due Direttive: a) la Direttiva n. 003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamento di interessi; b) la Direttiva n. 2003/49/CE, che disciplina il regime fiscale di interessi e canoni (*royalties*) corrisposti da una società ad altre società o stabili organizzazioni di un medesimo gruppo, con sede in Stati membri diversi. Questa seconda Direttiva sopprime l'imposizione alla fonte degli interessi e canoni, eliminando, così ogni rischio di doppia imposizione. Per effetto della Direttiva, interessi e canoni sono tassati una sola volta nello Stato di residenza del percettore. La motivazione della Direttiva è che in un mercato unico, avente le caratteristiche di un mercato interno, le operazioni tra società di Stati membri diversi non devono essere assoggettate ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello applicabile tra società residenti nello stesso Stato membro» "La Direttiva su interessi e *royalties*", TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino, pagina 368 e ss.

⁷⁰ Cipollina S., in "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁷¹ Termine inglese usato per indicare una società sussidiaria del gruppo.

⁷² Cfr. Cipollina S., in "Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.



Non a caso, per la legge statunitense la residenza fiscale è generalmente determinata in base al luogo in cui la società è incorporata, mentre per la legge irlandese occorre effettuare i *central management and control tests*, in quanto vengono considerate residenti solo le società gestite e controllate in Irlanda.

Le società-figlie⁷³, controllate da una società-madre statunitense e prive di dipendenti e di qualunque presenza fisica in Irlanda, essendo totalmente gestite dai managers di Cupertino, non risultano quindi residenti per la legge irlandese⁷⁴.

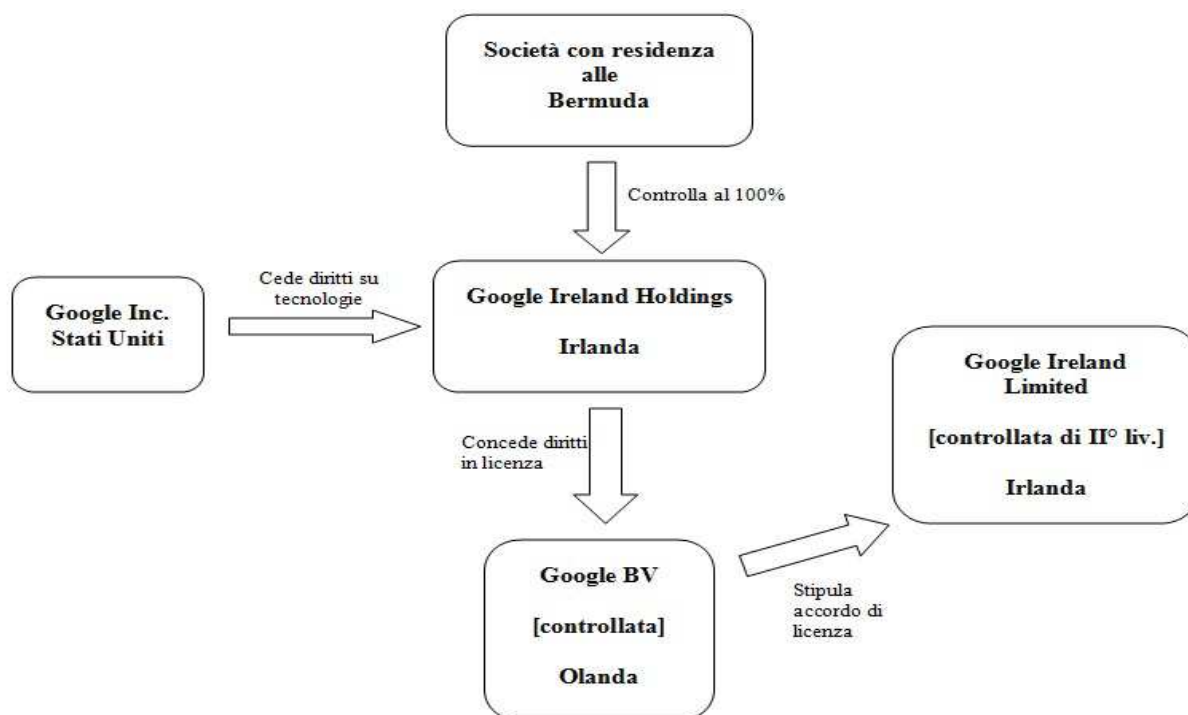
Non hanno nemmeno i requisiti per essere considerate residenti dall'ordinamento fiscale statunitense, in quanto sono incorporate in Irlanda.

Lo schema organizzativo fin qui descritto, anche se presenta qualche variante, viene replicato anche da Google⁷⁵:

⁷³ SAINI A., MANDARINO P., Dividendi UE: la responsabilità della “figlia” nella disposizione antielusiva nazionale, in “Fiscaltà e Commercio Internazionale”, 2014.

⁷⁴ Cfr. Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁷⁵ DI DONFRANCESCO G., Se il “profit shifting” permette a Google di beffare l’Erario, in “il sole 24 ore”, 21 luglio 2013.



Nel 2003 Google Inc. cede a Google Ireland Holdings, una società controllata al 100% dalle Bermuda, i diritti sulle proprie tecnologie di ricerca e pubblicità e su altri beni immateriali per un'area che comprende l'Europa, il Medio-Oriente e l'Africa⁷⁶.

Google Ireland Holdings concede in licenza i diritti acquisiti dalla società-madre statunitense a Google BV, una controllata olandese, la quale stipula a sua volta un accordo di licenza con Google Ireland Limited, una controllata di terzo livello⁷⁷.

Quest'ultima commercializza le tecnologie di Google Inc. in tutta l'area indicata, incassando miliardi di dollari.

«Ai fini delle “*Check-the-box rules*”⁷⁸ statunitensi, sia Google BV che Ireland Limited sono “*disregarded entity*”⁷⁹ negli Stati Uniti, mentre sono considerate a tutti gli effetti “*corporations*” negli altri Paesi»⁸⁰.

⁷⁶ Cfr. Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁷⁷ Lo studio inerente alla struttura organizzativa di Google ed Apple, progettata ai fini della riduzione del carico fiscale è stata tratta da Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁷⁸ Regolamento che consente alle multinazionali di stabilire delle entità in Paesi con diversa giurisdizione e vengono assoggettate in parte alla normativa statunitense e in parte alla normativa dell'altro Paese.

⁷⁹ Una società che non è considerata separata a livello fiscale dalla società-madre.

⁸⁰ Cit Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

I redditi che affluiscono a Ireland Limited sono assoggettati alla *corporate income tax* irlandese del 12,5%, ma la base imponibile viene abbattuta grazie alla notevole deduzione della *royalty* che la società corrisponde a Google BV per l'utilizzo della tecnologia.

«Google BV, a sua volta, paga una *royalty* di quasi uguale importo a Ireland Holdings, che per il sistema irlandese è residente alle Bermuda, dove non esiste imposta sul reddito delle società»⁸¹.

Come nello schema organizzativo di Apple, anche la variante di Google che ha come particolarità l'interposizione della società olandese, ha lo scopo di far confluire i redditi in Paesi fiscalmente più convenienti.

Non a caso, se il pagamento della *royalty* avvenisse in maniera diretta da Ireland Limited a Ireland Holdings, sarebbe assoggettato a ritenuta alla fonte in Irlanda⁸².

I Paesi Bassi non applicano alcuna imposta sulle *royalties* in uscita, ed effettuano soltanto un piccolo prelievo sulla differenza tra la *royalty* che Google BV riceve e quella che paga a Ireland Holdings⁸³.

Ne risulta, essendo gli importi sostanzialmente equivalenti, che il prelievo si configura come una sorta di compenso per aver mosso il sistema fiscale, cosa che di solito viene negoziato in anticipo con l'autorità fiscale olandese.

L'obiettivo primario di questo complesso meccanismo fiscale è la creazione di uno “*stateless income*”⁸⁴, attraverso la “distruzione di ogni possibile coerenza del concetto di fonte del reddito in senso geografico”⁸⁵.

Il “reddito senza Stato” infatti, è il frutto di un'attività che la multinazionale svolge in un Paese che non risulta essere né quello in cui si trovano i fattori produttivi che generano il reddito, né quello in cui la società madre è residente.

Nel 2012, Amazon⁸⁶ e Google, sotto i riflettori del *Committee of Public Accounts* della Camera dei Comuni britannica, sono state osservate e analizzate, in quanto sospettati di tener dei comportamenti volti al *profit shifting*⁸⁷.

⁸¹ Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁸² Vedi Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁸³ Per un ulteriore approfondimento si veda Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁸⁴ Reddito senza Stato, cit. I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata, Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁸⁵ Cit. Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁸⁶ B. GALL M., KULWICKI L., WILLIAMS K., Web site Linking Explosion: States Respond to New York's “Amazon Law”, in “Nexus News”, 2009; Cfr. BLAIE M. SONNIER, The Amazon Law: Will You Pay Web Sales Tax?, in “Journal of Corporate Accounting & Finance”, 2009; Cfr. WOLF A., Congress Intros Web Tax Bill, With Amazon Blessing, in “TWICE”, 2011.

⁸⁷ ANTONACCHIO F., Profit shifting attraverso operazioni di triangolazione internazionale, in “il fisco”, 2013.

Nel corso dell'indagine, è stato appurato che Amazon.co.uk Ltd non pagava “virtualmente” le imposte nel Regno Unito, nonostante qui realizzava il 25% del totale delle vendite internazionali di Amazon fuori dagli Stati Uniti, con una presenza fisica del tutto evidente nel territorio britannico: oltre 15 mila dipendenti, il magazzino e, a tutti gli effetti la maggioranza delle attività relative a questo mercato, localizzate in Gran Bretagna⁸⁸.

La risposta è insita in una ristrutturazione societaria, che nel 2006 ha concentrato le vendite di Amazon in Europa in una società lussemburghese denominata Amazon EU s.à.r.l., la quale serve più di 10 milioni di clienti residenti in Europa.

Alle società controllate europee, come Amazon.co.uk Ltd, spettano le funzioni di “*order fulfilment*”⁸⁹, supporto al cliente e servizi logistici, le quali hanno un margine di guadagno sui costi operativi che sono stati sostenuti.

Consistono in attività a basso margine di profitto, che quindi generano imponibili molto bassi negli Stati di residenza di queste società, le quali risultano semplici organizzazioni che si occupano solo della consegna dei beni acquistati in Lussemburgo e di altre attività accessorie. Anche Apple, per il mercato europeo, ha scelto il Lussemburgo come sede della propria controllata iTunes S.à.r.l..

Mentre Amazon è l'equivalente di un negozio tradizionale, ma impostato come negozio *online* che copre tutto il mondo grazie al suo sistema, iTunes è il tipico esempio di impresa “metafisica” del mondo digitale⁹⁰.

La crescita della possibilità di accedere ad internet tramite *smartphone* e *tablet*, ha provocato l'aumento della frequenza di utilizzo dei servizi *online* e lo sviluppo dei negozi di applicazioni, i quali, attraverso una piattaforma di distribuzione digitale, permettono la vendita di beni e servizi direttamente al consumatore finale, senza alcun bisogno di sedi fisiche.

Qui si manifesta con il massimo grado, il fenomeno già noto come “scale without mass”: vengono venduti e acquistati *online*, solamente beni in forma digitale, la consegna si realizza attraverso il *download* e proprio per queste caratteristiche, non è necessaria alcuna presenza “fisica” per svolgere tali funzioni.

Attraverso la completa virtualità di ogni singola operazione che avviene, sia di acquisto che di vendita, è del tutto non significativo il rapporto con il territorio, elidendo i fattori che

⁸⁸ Cfr Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

⁸⁹ Traduzione: gestione degli ordini.

⁹⁰ Cit. Reddito senza Stato, cit. I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell'economia globalizzata, Cipollina S., in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014, pagina 21.

renderebbero possibile la connessione con lo Stato di appartenenza di chi eroga e di chi riceve e paga il servizio.

In entrambi i casi quindi, svolgendo le transazioni attraverso il Lussemburgo, le società statunitensi indirizzano gran parte dei loro profitti nel mercato europeo, quindi in un sistema fiscale che prevede aliquote ridotte rispetto alla media europea, “sfuggendo” alla tassazione prevista dai Paesi a regimi fiscali meno convenienti.

Dopo aver introdotto questi meccanismi di dirottamento dei profitti, è interessante descrivere la strategia di pianificazione fiscale che Apple ha adottato nell’ultimo ventennio.

Durante gli anni Ottanta, Apple è stata una delle prime grandi multinazionali a qualificare i propri distributori oltreoceano come “*commissionnaires*”⁹¹: era stato scelto questo tipo di classificazione, con l’unico scopo che i distributori non venissero considerati come stabile organizzazione, facendo figurare che i commissionari non prendevano tecnicamente possesso della merce, ma la vendevano solamente per conto di un altro soggetto.

L’OCSE, nell’*Action Plan* su Beps⁹², delinea una specifica azione, la settima, nella quale si osserva che i molti casi di abuso delle norme convenzionali vengono posti in essere attraverso la tecnica appena descritta: la controllata locale viene considerata come mero distributore delle merci che vengono vendute dalla controllante estera, tramite accordi noti come “*commissionnaire arrangements*”⁹³.

In questo modo i profitti vengono spostati dal Paese nel quale era avvenuta realmente la vendita, sfruttando il cambiamento di classificazione formale delle funzioni che vengono svolte in quel territorio.

Ovviamente si tratta degli stessi profitti, ma qualificati diversamente.

Il piano d’azione infatti, si apre con soluzioni rivolte a queste innumerevoli problematiche nate a seguito dello sviluppo dell’economia digitale.

Tra queste, la prima azione ha come obiettivo di identificare le principali lacune, le forme, le strategie della nuova economia e il sistema normativo del diritto fiscale internazionale, sia dal punto di vista della tassazione indiretta⁹⁴ che di quella diretta.

⁹¹ Traduzione: Commissionari.

⁹² Si tratta di una serie di Azioni mosse dall’OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development, oppure OCSE, Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) per contrastare l’erosione di base imponibile attraverso lo spostamento dei profitti, verso Paesi a fiscalità privilegiata o più conveniente (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting); si rimanda ai capitoli successivi.

⁹³ Accordi presi tra due controllate che prevedono che la controllante, generalmente estera, è considerata come soggetto che vende beni e servizi, mentre la controllata locale si occupa solo della consegna per conto della controllante.

⁹⁴ SENNI T., Tassazione indiretta e commercio elettronico: novità in ambito comunitario, in “Diritto del commercio internazionale” n.15.2, 2001.

In particolare, la ricognizione delle criticità si concentra sulle imprecisioni riguardanti i nessi di territorialità della “presenza digitale” delle imprese, sui modi della creazione del valore in questo specifico ambito, sulla classificazione dei redditi derivanti dai nuovi modelli di attività e sulla riscossione dell’IVA⁹⁵ con riguardo alle cessioni transfrontaliere di beni digitali e servizi.

⁹⁵ «L’imposta sul valore aggiunto può ben definirsi come un’imposta comunitaria. Non solo per il fatto che le discipline nazionali dipendono strettamente dalla disciplina comunitaria, nel senso anzidetto, ma anche perché una parte del gettito del tributo deve essere versata dagli Stati all’Unione europea, per far fronte alle spese necessarie al suo funzionamento. Non stupisce quindi che l’IVA sia stata esclusa dai tributi per cui può operare la transazione fiscale prevista dall’art. 182-ter della legge fallimentare» TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

Capitolo II

La “*Web Tax*” e la “*Digital Tax*”

1. La proposta di legge sulla “*Web Tax*”.

A seguito dell’approvazione della Legge di Stabilità 2014⁹⁶, pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 87 alla G.U., Serie Generale n. 302 del 27 dicembre 2013, è stata introdotta la tanto discussa “*Web Tax*”.

La prima proposta, che aveva per oggetto il principio secondo il quale è importante “vigilare sul profitto derivante dalla pubblicità *online*”, è stata ideata dall’On. Ernesto Carbone attraverso un emendamento, approvato all’unanimità, alla legge delega sul fisco alla Camera.

Molto semplice rispetto alle modifiche che sarebbero sorte successivamente, esso prevedeva «l’introduzione, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo conto anche delle esperienze internazionali, di sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati sistemi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale».

In seguito a questa prima proposta, è stato presentato il disegno di legge di Francesco Boccia, poi accantonato, e infine trasformato in un emendamento alla legge di stabilità firmato da Edoardo Fanucci e lo stesso Ernesto Carbone.

Nonostante la sua introduzione era stata rinviata al 1 luglio 2014 dal decreto legge n. 150/2013, non si trattava propriamente di un’imposta o di una tassa in ambito di commercio elettronico, ma si concentrava sui servizi venduti dai colossi del web.

La “*Web Tax*” infatti, consiste in un insieme di disposizioni sia ai fini IVA⁹⁷ che ai fini delle imposte sul reddito, riguardanti le operazioni *Business to Business* di acquisto di servizi di pubblicità *online*, descritte nel capitolo precedente.

⁹⁶ Legge 147 del 27 dicembre 2013.

⁹⁷ «L’IVA è stata introdotta nell’ordinamento italiano nell’anno 1973 in sostituzione dell’imposta generale sull’entrata, imposta del tipo plurifase, cumulativa e a cascata, che colpiva ogni passaggio del bene e si incorporava nel prezzo del bene stesso, comportando nei vari passaggi l’applicazione della imposta sull’imposta. Queste caratteristiche rendevano l’IGE né neutra né trasparente e, pertanto, nel caso delle transazioni internazionali, il carico impositivo veniva restituito in maniera forfetaria in quanto non era possibile

L'obiettivo della proposta di legge⁹⁸ Boccia, come citato in essa stessa «la *ratio* è quella di contrastare l'evasione fiscale tipica delle transazioni *online*», è proprio la tassazione dei ricavi che derivano dalla vendita di beni e servizi attraverso la rete.

Tramite l'*e-commerce* infatti, risulta molto difficile individuare la «territorialità» del venditore, ed è ancora più difficile l'individuazione del «luogo di utilizzo o di fruizione del bene».

Lo scopo della proposta di legge, dovrebbe essere quello di ripristinare l'equità fiscale nel mercato del commercio elettronico, «tassando i profitti delle società estere, derivanti dalla fornitura di servizi per via telematica», con l'esigenza di «non consentire che società estere non paghino le tasse nei Paesi dove operano, ma in quelli dove hanno sede legale, che molto spesso, hanno un'imposizione fiscale molto più bassa di quella dei Paesi membri dell'Unione Europea».

Nel nuovo articolo 17-bis riguardante l'«Acquisto di pubblicità *online*» introdotto dal D.P.R. n. 633/1972, è stabilito che i committenti, soggetti passivi, di servizi *online* sia di commercio elettronico diretto che indiretto, sono obbligati ad acquistarli solo da soggetti in possesso di una partita IVA italiana.

L'articolo vuole integrare la normativa vigente, in modo che non sfuggano a una corretta modalità di tassazione gli introiti derivanti dalle transazioni riguardanti la compravendita di tali servizi.

Infatti il 17-bis, stabilisce che «in tale obbligo rientra anche l'acquisto di spazi pubblicitari dei *link* sponsorizzati, che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca⁹⁹ che non possono che essere venduti esclusivamente da operatori come editori, concessionarie

determinarne esattamente l'ammontare. In ambito europeo tale forma di restituzione forfetaria determinava una serie di distorsioni del sistema concorrenziale, che mal si conciliava con il nascente mercato comune. I Paesi aderenti, per ovviare a tali inconvenienti, decisero di adottare in tutti gli Stati membri, quale imposta sui consumi, un'imposta caratterizzata dalla neutralità e dalla trasparenza e che rispondesse alle finalità sancite nel Trattato di Roma. Nel corso degli anni, sulla base di precise Direttive emanate nel tempo, si è, pertanto, addivenuti ad una forma di tassazione unica sugli scambi, ancorché ancora non completamente armonizzata. Numerosi sono stati i provvedimenti che hanno interessato lo specifico comparto impositivo, a cominciare dalle prime Direttive nn. 227 e 228 dell'11 aprile 1967, alla n. 388 del 17 maggio 1997 (meglio conosciute, rispettivamente, come Prima, Seconda e Sesta Direttiva) ed alla n. 680 del 16 dicembre 1991, che ha introdotto la disciplina transitoria per la tassazione degli scambi intracomunitari. Recentemente, con una nuova Direttiva – la n. 112 del 28 novembre 2006 (c.d. testo rifiuto), che può essere definita, senza dubbio, il testo unico comunitario del sistema IVA – si è provveduto ad una ricapitolazione sistematica di tutte le precedenti disposizioni. Le normative degli Stati membri concernenti l'IVA devono adeguarsi alle prescrizioni contenute nei provvedimenti comunitari. Una norma interna che fosse contraria a tali prescrizioni dovrebbe essere disapplicata; in caso dubbio, il giudice nazionale ha l'onere di rimettere la questione alla Corte di Giustizia» TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

⁹⁸ Proposta di legge Boccia C.1662 presentata il 4 ottobre 2013, introduzione dell'art. 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per gli acquisti per via telematica; introduzione art. 17-bis.

⁹⁹ Si intendono i servizi di *search advertising*

pubblicitarie, motori di ricerca o altri operatori pubblicitari, in possesso di regolare partita IVA italiana».

Quanto appena riportato, riguarda specificatamente gli “spazi pubblicitari” che vengono visualizzati nel territorio italiano quando viene visitato un sito *web* oppure quando si fruisce di un servizio *online* «attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili».

Questa disposizione, è stata introdotta per contrastare l’occultamento delle operazioni di compravendita che vengono poste in essere dagli operatori stranieri tramite l’acquisto del traffico pubblicitario italiano dall’estero, «rendendo assolutamente rintracciabile» la transazione per evitare che vengano sottratti dall’imposizione, gli imponibili derivanti da questo genere di transazioni.

In riferimento alle imposte sul reddito, dopo aver abbandonato l’idea di ipotizzare nuovi criteri per ridefinire il concetto di “stabile organizzazione”¹⁰⁰ nel settore del commercio elettronico, la determinazione del reddito d’impresa secondo l’art.1 comma 177 della legge di stabilità relativo alle *operazioni intercompany*¹⁰¹, deve avvenire attraverso l’utilizzo di indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi che sono stati sostenuti per lo svolgimento della propria attività, tranne nei casi in cui si sia fatto ricorso alla procedura di *ruling* internazionale¹⁰².

Nel testo della proposta di legge¹⁰³ è esplicitamente indicato che «è stata articolata non come un’imposizione dell’apertura di una partita IVA a carico dei soggetti passivi di imposizione in Paesi non membri dell’Unione europea che, peraltro, rispetto alla stessa disciplina europea, richiederebbe il presupposto di una stabile organizzazione in Italia ma, esclusivamente come

¹⁰⁰ La definizione di *stabile organizzazione* è contenuta nel Testo Unico all’art. 162, rispecchia la definizione contenuta nell’art. 5 del modello OCSE del 2005, divergendo per taluni aspetti dalla definizione contenuta in convenzioni stipulate dall’Italia, che rispecchiano l’art 5 del Modello OCSE del 1963, ma non le versioni successive (1977, 1992, 2000, 2005, e 2010); TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 2 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino; si rimanda ai paragrafi successivi per l’approfondimento.

¹⁰¹ Si fa riferimento al transfer pricing di cui l’art 110 del T.U.I.R. dispone che «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 valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa 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. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l’impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti».

¹⁰² Le imprese con attività internazionale possono avvalersi di una procedura di *ruling* di standard internazionale con (principale) riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle *royalties*; TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 2 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino. Cfr ROMANO C., Il *ruling* internazionale in AA.VV Imposta sul reddito delle società (IRES), cit., 991 ss.; P. ADONNINO, Considerazioni in tema di *ruling* internazionale, in “Rivista di Diritto Tributario”, 2004 IV 57.

Art. 8 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003 n. 326;

¹⁰³ Proposta di legge n. 1662 Camera dei Deputati, presentata il 4 ottobre 2013.

obbligo, a carico del committente, qualora lo stesso sia soggetto passivo di imposta, di acquistare da un soggetto fornito di partita IVA italiana».

Inoltre viene precisato che «tale disposizione non è espressamente vietata dalla direttiva 2006/112/CE¹⁰⁴ del Consiglio dell'Unione Europea e il decreto legislativo n. 18 del 2010¹⁰⁵ che ne ha recepito le disposizioni».

Alla luce di quanto riportato, in prima analisi sembrerebbero chiari gli obiettivi della proposta di legge in questione, tuttavia sorgono dei dubbi riguardanti la compatibilità con le libertà fondamentali previste dal Trattato.

Lo scopo della proposta è quello di integrare la normativa, in modo tale da far scattare il presupposto anche in capo ai soggetti passivi che pongono in essere le transazioni *B2B*.

Segue nella proposta, la citazione dell'articolo 7-septies del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il quale prevede che «non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi¹⁰⁶, quando sono rese a committenti non soggetti passivi».

È chiaro quindi che la proposta di legge ha come obiettivo principale, l'assoggettamento a tassazione delle transazioni *B2B*¹⁰⁷, in quanto vi è indicato che «si è cercato di dare coerenza al principio dell'articolo 7-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 che espressamente prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato».

Sotto il profilo dell'equità, è indubbiamente più corretto che «tutti i soggetti passivi che acquistano tali tipologie di servizi» paghino le imposte, ma rimangono sempre dei dubbi nell'ambito della compatibilità perché la proposta prevede che «devono rivolgersi solo a soggetti titolari di partita IVA giacché, in caso contrario, non vi sarà più, in maniera chiara e inequivocabile, l'esenzione dall'applicazione del regime IVA ed essi rischierebbero, quindi, di dover versare loro l'IVA all'erario».

Oltre a quanto detto finora, la proposta di legge prevede delle disposizioni particolari per quanto riguarda le modalità di pagamento utilizzate, nelle transazioni virtuali che avvengono *online*.

¹⁰⁴ Direttiva del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

¹⁰⁵ Prevede l'attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie. Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.41 del 19 febbraio 2010.

¹⁰⁶ Vi rientrano anche le prestazioni pubblicitarie.

¹⁰⁷ Vedi capitolo I La *Digital Economy* pagina 9 nella descrizione delle categorie del commercio elettronico.

Dato che le normali operazioni di compravendita e di fornitura di beni e servizi vengono poste in essere in via digitale, i metodi di pagamento sono prevalentemente diversi dal denaro contante, in quanto vengono utilizzati degli strumenti rientranti nel concetto di «moneta elettronica»¹⁰⁸.

La proposta di legge in questione, ha riservato particolare attenzione a questo aspetto, in quanto dispone che riuscendo ad identificare il beneficiario effettivo del pagamento¹⁰⁹, lo Stato può contrastare con maggiore efficacia tutte queste forme di evasione.

Da anni infatti, è obbligatorio che i pagamenti tramite bonifico contengano dei dati ben specifici al fine di permettere:

- L'individuazione univoca delle controparti;
- Di tracciare le transazioni;
- Di agevolare la riconciliazione dei pagamenti;
- Di ripristinare i vari controlli che verificano la corrispondenza tra il beneficiario del pagamento e il titolare del conto, sul quale sono accreditati i fondi.

In un primo momento tale codifica era semplicemente basata sul codice fiscale, sia per le imprese che per le persone fisiche, mentre oggi, al fine di utilizzare un sistema più efficace e diffuso a livello di Unione europea, è stato adottato il *VAT code EU*¹¹⁰.

¹⁰⁸ Proposta di legge Boccia C. 1662 presentata il 4 ottobre 2013: il termine indica il denaro circolante in formato di *bit* viaggianti su reti telematiche, compresi i bonifici;

¹⁰⁹ Cfr. art. 1 comma 178 della legge di stabilità: con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, tenendo conto delle proposte delle associazioni di categoria degli operatori finanziari, verranno stabilite le modalità di trasmissione in via telematica direttamente all'Agenzia delle Entrate, delle informazioni necessarie per l'effettuazione dei controlli.

¹¹⁰ www.guidafisco.it: Il *VAT identification number* nel sistema VIES è uno strumento elettronico che serve per l'identificazione, controllo e verifica del numero di Partita IVA delle imprese registrate ai fini IVA all'interno dell'Unione Europea.

Serve per lo scambio di informazioni relative all'IVA e serve per il controllo e verifica validità del numero di Partita IVA di imprese e professionisti di tutta l'Unione Europea.

I soggetti passivi che effettuano forniture intracomunitarie, devono infatti annotare l'importo complessivo delle forniture effettuate, nel corso del trimestre per ciascun soggetto passivo stabilito in un diverso Stato membro.

L'estensione della codifica anche alle transazioni nelle quali la controparte è un privato, restringe le possibilità di evasione possibili.

I tracciati interbancari di tali strumenti di pagamento (*SEPA Credit Transfer* e *SEPA Direct Debit*) contengono appositi campi destinati ad essere utilizzati per trasferire dall'ordinante al beneficiario le codifiche delle controparti interessate alla transazione monetaria.

2. “Web Tax” e i problemi di incompatibilità.

La *Web Tax* ha sollevato numerosi dubbi di compatibilità riguardanti le disposizioni previste dalle libertà fondamentali dell’Unione europea.

Le incompatibilità riguarderebbero prettamente il principio di libertà di stabilimento, quello di libertà di circolazione dei beni e dei servizi e la normativa IVA prevista a livello europeo¹¹¹.

Dal 1° dicembre 2009 è entrato in vigore il Trattato sul funzionamento dell’Unione europea¹¹², sottoscritto a Lisbona nel 2007, che sostituisce il Trattato istitutivo della Comunità europea con nessun cambiamento rilevante in materia fiscale.

Il contenuto del TFUE, non è incentrato sul fatto che l’Unione debba disporre di un proprio sistema di imposte oppure di un determinato grado di competenza generale in materia tributaria.

Analizzando le norme tributarie contenute nel Trattato, si nota che a differenza delle normative dei singoli Stati, non sono rivolte in maniera diretta a procurare un’entrata, ma hanno funzioni di regolamentazione del mercato: sono rivolte ad assicurare e a garantire un regime di libera concorrenza e a far sì che il mercato comune continui a mantenere le caratteristiche di un mercato interno.

In riferimento all’intero impianto normativo contenuto nel Trattato, si possono distinguere nettamente due grandi categorie:

- Norme che garantiscono l’integrazione negativa
- Norme di armonizzazione

Le prime riguardano il principio di non discriminazione, le libertà fondamentali del Trattato dell’Unione e le norme che vietano gli aiuti di Stato, mentre la seconda categoria contiene norme di integrazione positiva¹¹³.

L’art. 26 del TFUE stabilisce che «L’Unione adotta le misure destinate all’instaurazione o al funzionamento del mercato interno» e che il mercato interno è «uno spazio senza frontiere

¹¹¹ Di cui alla direttiva 2006/112/CEE *i.e.* art. 44.

¹¹² Successivamente verrà indicato con l’acronimo TFUE.

¹¹³ Il processo di integrazione positiva mira all’armonizzazione o al ravvicinamento delle diverse normative tributarie previste dagli Stati membri, in modo da assicurare il corretto funzionamento del mercato interno e a garantire l’assenza di distorsioni della libera concorrenza.

interne», all'interno del quale devono essere rispettate le libertà del Trattato: «la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali».

In riferimento alle imposte dirette, è il Consiglio che detiene il potere di armonizzare le legislazioni previste dagli Stati membri, in quanto è espressamente previsto dall'art. 113 TFUE¹¹⁴.

L'obiettivo della disposizione citata, consiste nell'eliminazione delle disparità che possono sorgere tra i diversi regimi fiscali, talvolta limitando determinati interventi, in quanto deve essere assicurata l'instaurazione ed il corretto funzionamento del mercato interno ed un regime di libera concorrenza che non sia alterato da distorsioni fiscali.

Gli interventi di armonizzazione non sono rivolti indistintamente a tutte le imposte indirette, ma riguardano principalmente le imposte sulla cifra d'affari e le imposte sui consumi.

L'armonizzazione delle imposte indirette infatti, è ritenuta essenziale solamente ai fini di garantire la realizzazione del mercato unico e di mantenere un regime di libera concorrenza¹¹⁵.

Contrariamente per le imposte dirette, l'armonizzazione delle legislazioni nazionali non è espressamente prevista dal Trattato, in quanto non è rilevante ai fini del corretto funzionamento del mercato interno.

Tuttavia, non si nega in via assoluta la possibilità di intervento da parte dell'Unione europea, perché deve comunque essere rispettata la norma generale in tema di ravvicinamento delle legislazioni¹¹⁶.

Dal 1960 al 1990 sono state formulate diverse proposte di direttive e si sono compiuti diversi studi in tale ambito, ma non sono stati raggiunti importanti risultati: molte direttive non sono

¹¹⁴ Ha sostituito l'art. 93 del Trattato CE.

¹¹⁵ Sito ufficiale dell'Unione europea – www.europa.eu. Le regole dell'Unione europea che regolano e garantiscono la libera concorrenza, sono volte ad assicurare condizioni di equità e lealtà, lasciando nel contempo spazio all'innovazione e promuovendo standard uniformi e lo sviluppo delle imprese. La normativa europea prevede una serie di divieti per le imprese: divieto di concordare i prezzi, divieto di abusare della propria posizione dominante in un determinato mercato per escludere i concorrenti meno influenti, divieto di realizzare fusioni che possano far assumere una posizione di controllo del mercato da parte dell'impresa stessa. Inoltre è vietato alle grandi imprese di impiegare il proprio potere contrattuale per impedire a fornitori o clienti di lavorare anche con i loro concorrenti. La Commissione ha il potere di multare le imprese che agiscono in tal modo. In riferimento agli aiuti di Stato, è compito della Commissione controllare che i governi dell'Unione europea non forniscano sostegno (prestiti, agevolazioni fiscali, sovvenzioni, fornitura di beni e servizi a tassi preferenziali) alle imprese più di quanto è stato previsto. I poteri di controllo di cui dispone la Commissione, in tema di indagini e di intervento su eventuali violazioni delle regole di concorrenza dell'UE, sono soggetti a controlli interni e al pieno controllo della Corte di giustizia dell'Unione europea.

¹¹⁶ Glossario delle sintesi www.europa.eu Protezione dei consumatori: la politica dei consumatori è una responsabilità condivisa tra i paesi dell'Unione europea e l'Unione europea. In base all'articolo 114 del TFUE, ogni decisione relativa a misure finalizzate al ravvicinamento delle legislazioni dei Paesi dell'UE viene adottata in virtù della procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato economico e sociale europeo. Un paese dell'UE può mantenere o introdurre misure di tutela dei consumatori più rigorose di quelle previste dalla UE, purché siano compatibili con il trattato e vengano notificate alla Commissione.

state approvate e non è stata concretizzata la proposta inerente all'armonizzazione delle imposte sui redditi delle società.

I soli atti comunitari, in materia di imposte dirette, approvati nel periodo considerato, sono la Direttiva in materia di reciproca assistenza tra le autorità fiscali del 1977 e il Regolamento istitutivo del GEIE del 1988¹¹⁷.

Il cambiamento si è avvertito nel 1990, a seguito di importanti novità che interessano società di Stati membri diversi.

Oltre all'introduzione della "Convenzione arbitrale di Bruxelles" volta a contrastare le doppie imposizioni, qualora uno Stato rettifichi gli utili di imprese associate residenti in Stati diversi, sono state introdotte due Direttive che riguardano:

- le fusioni e le altre operazioni straordinarie;
- la distribuzione di utili tra società madri e figlie¹¹⁸.

Dati gli scarsi risultati che permette di raggiungere l'insieme di interventi in tema di integrazione positiva, cresce enormemente l'importanza dell'integrazione negativa: viene considerata fondamentale proprio perché deriva dal principio di non discriminazione previsto dall'art.18 TFUE¹¹⁹, dalle libertà fondamentali, e dalle sentenze della Corte di giustizia in tema di compatibilità delle norme nazionali con il diritto comunitario, divenuto ora diritto dell'Unione¹²⁰.

Forbes ha criticato pesantemente la proposta di legge sulla *Web Tax* nell'articolo "*Italy Proposes An Entirely Illegal Google Tax*"¹²¹, definendola «illegale» e «non compatibile con le leggi europee» aggiungendo che «ci sono varie leggi¹²² che permettono il commercio oltre confine e non prescrivono l'obbligo di non avere una partita IVA nel Paese "d'arrivo"».

¹¹⁷ "Nel 2003 sono state adottate la Direttiva sul risparmio e quella sul pagamento di interessi e *royalties*"; TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

¹¹⁸ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

¹¹⁹ Ex art. 12 del TCE; «nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire regole volte a vietare tali discriminazioni»; tale principio trova specifiche applicazioni nelle norme che sanciscono le libertà fondamentali. TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale, 2011, UTET, Torino.

¹²⁰ Cit. TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale, 2011, UTET, Torino.

¹²¹ WORSTALL T., "*Italy Purposes An Entirely Illegal Google Tax*", in *Forbes / Tech*, 5 novembre 2013.

¹²² Ad esempio la direttiva "*Distance Selling Directive*" n. 2334 del 31 ottobre 2000.

La cosiddetta *Web Tax* infatti, ha sollevato numerosi dubbi circa la sua compatibilità sin dalla sua prima formulazione, in quanto non sembra essere in linea con le libertà fondamentali¹²³ sancite dall'Unione europea:

- Libera circolazione delle merci: secondo l'art. 28 TFUE «L'Unione comprende un'unione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, dei dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi. Le disposizioni dell'articolo 30¹²⁴ e del capo 3¹²⁵ del presente titolo si applicano ai prodotti originari degli Stati membri e ai prodotti provenienti da paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri».
- Libera circolazione delle persone: l'articolo 20 TFUE si riferisce in maniera del tutto generale ai cittadini dell'Unione, mentre l'art. 45 TFUE riguarda la libera circolazione dei lavoratori che implica «l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».
- Divieto di «aiuti di Stato»: le imprese che fanno parte del mercato europeo, devono operare in assenza di distorsioni che condizionano la libera concorrenza; il principio previsto dall'art. 107 TFUE¹²⁶ definisce «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» ed elenca i casi in cui è prevista l'incompatibilità¹²⁷.
- Libera circolazione dei capitali: l'art. 63 TFUE¹²⁸ dice che «nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di

¹²³ Oltre alle deroghe previste dal Trattato stesso, la Corte di Giustizia ha previsto altre cause di giustificazione che prendono il nome di “*rule of reason*”.

¹²⁴ (Ex articolo 25 del TCE) I dazi doganali all'importazione o all'esportazione o le tasse di effetto equivalente sono vietati tra gli Stati membri. Tale divieto si applica anche ai dazi doganali di carattere fiscale.

¹²⁵ Nel capo 3 sono contenute le disposizioni in materia di “Divieto delle restrizioni quantitative tra gli Stati membri”.

¹²⁶ Ex art. 87 del TCE.

¹²⁷ Art. 107 TFUE comma 2.

¹²⁸ Ex art. 55 del TCE.

capitali tra Stati membri e paesi terzi. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri e paesi terzi» proprio per il fatto che non sarebbe garantita la libertà di circolazione delle persone, delle merci e dei servizi, in quanto non vi sarebbe la possibilità di trasferire capitali e di effettuare pagamenti. Inoltre, tale principio, prevede che non devono esserci norme fiscali che ostacolano gli investimenti o che creino discriminazioni tra investitori residenti e non residenti¹²⁹.

- Libertà di stabilimento: in una prima analisi, l'articolo 49 TFUE¹³⁰ dispone che «Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro. La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'articolo 54, secondo comma, alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali». Analizzando più attentamente i concetti espressi, tale principio distingue la «libertà di stabilimento primaria» come il diritto di esercitare un'attività economica in uno Stato membro diverso da quello di origine, cioè trasferendo l'attività da un Paese all'altro, e la «libertà di stabilimento secondaria» come il diritto di aprire filiali, agenzie o succursali in un altro Stato dell'UE, la quale deve essere garantita primariamente dallo Stato d'origine. La libertà di stabilimento primaria, si basa sul fatto che l'operatore è libero di scegliere la forma giuridica¹³¹ secondo lui più adatta, ad esercitare il diritto di stabilimento. Quindi non deve esserci alcun limite posto da norme fiscali che trattano in modo diverso le stabili

¹²⁹ Ci sono diverse sentenze in materia: nella sentenza del 6 giugno 2000, *Verkooijen*, causa C-35/98, un cittadino olandese deteneva alcune azioni di una società belga, la legislazione olandese riconosceva un'esenzione parziale di imposta sui dividendi provenienti da società residenti, ma ciò non era altrettanto previsto per i dividendi provenienti da società estere, con la conseguenza che la Corte ha ritenuto che questa differenza di trattamento è incompatibile con il principio di libera circolazione dei capitali; nella sentenza del 6 marzo 2007, *Manninen*, causa C-292/04, un credito d'imposta era accordato ai dividendi interni ma non a quelli provenienti dall'estero, e la Corte ha stabilito la parità di trattamento tra i dividendi provenienti da società residenti e quelli derivanti da società non residenti, censurando il sistema di ritenuta alla fonte italiano, previsto nella misura del 27 per cento per i dividendi "in uscita", perché meno favorevole di quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti, previsto nella misura del 5 per cento (esenzione del 95 per cento).

¹³⁰ Ex art. 43 del TCE.

¹³¹ Stabile organizzazione o società.

organizzazioni e le società¹³². La libertà di stabilimento secondaria prevede invece che lo Stato d'origine, non deve ostacolare in alcun modo il diritto dei residenti di stabilirsi anche in altri Stati¹³³.

- Libera circolazione dei servizi: il principio contenuto nell'art. 56¹³⁴, prevedendo che «Nel quadro delle disposizioni seguenti, le restrizioni alla libera prestazione de servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello destinatario della prestazione», vengono tutelati gli operatori economici¹³⁵ che prestano i loro servizi nel territorio di un Paese diverso da quello in cui sono «stabiliti»; questo concetto non è da confondere con la libertà di stabilimento, in quanto quest'ultima è riferita al diritto di “operare in modo permanente”, mentre le libertà di circolazione dei servizi ha per oggetto tutte quelle attività che vengono svolte in maniera non permanente da un soggetto «stabilito» in un Paese diverso da quello in cui viene prestato il servizio.

I problemi sorti con il nuovo art. 17-bis del D.P.R n. 633/1972, riguardano principalmente le operazioni *Business to Business*: la legge di stabilità 2014 prevede un pesante obbligo che induce a diverse perplessità, circa il rispetto di questi principi.

I «soggetti passivi» residenti nel territorio italiano, avrebbero “l'obbligo” di acquistare i servizi di pubblicità *online*, i quali includono *link* sponsorizzati e spazi pubblicitari *online* presenti nelle pagine *web* dei motori di ricerca visualizzabili nel territorio italiano, in via “esclusiva” «da soggetti che sono titolari di una partita IVA rilasciata dall'Amministrazione finanziaria italiana».

¹³² Deve essere assicurata parità di trattamento tra società residenti e stabili organizzazione, da parte del Paese ospitante; le norme fiscali discriminanti, sono considerate incompatibili con il Trattato: la sentenza *ICI* giudica incompatibile la normativa fiscale del Regno Unito, in quanto quest'ultima non riconosceva le perdite di una *holding* perché non deteneva in via principale o esclusiva, azioni di società stabilite nel territorio del Regno Unito (16 luglio 1998, causa C-264/96, *Ici*, in Rassegna tributaria, 1999, 1814) ; la sentenza *Baars* ha censurato la normativa olandese che non riconosceva l'esenzione dall'imposta sul patrimonio ai contribuenti che detenevano partecipazioni in società estere (13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, III, 42); con la sentenza *AMID*, la Corte ha stabilito che le stabili organizzazioni avrebbero avuto il diritto di riportare le perdite subite alla casa madre (14 dicembre 2000, causa C-141/99, in *Giur. It.*, 2001, 1517).

¹³³ Si fa riferimento al divieto di “*home State restriction*” ; per questo divieto, la Corte ha giudicato incompatibili le *exit tax* :l'art 166, comma 1, del TUIR sancisce che il trasferimento all'estero della residenza di un soggetto esercente attività di impresa costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale; di conseguenza, il differenziale positivo (plusvalenza) che scaturisce tra il costo fiscale dei beni costituenti l'azienda ovvero il complesso aziendale e il loro valore normale, sarà tassato in Italia.

Commissione fiscalità internazionale Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Padova, “Exit Tax”: analisi fiscale e giurisprudenziale, in “Il Sole 24 ore”, 17 Gennaio 2014.

¹³⁴ Ex art. 49 del TCE.

¹³⁵ Persone fisiche o giuridiche.

Queste disposizioni, oltre a non modificare quanto prevede la normativa vigente in riferimento alle leggi sulla territorialità applicabili alle prestazioni di servizi telematici, obbligano in maniera indiretta i soggetti non residenti, ad aprire una partita IVA italiana¹³⁶ al fine di poter operare in maniera “regolare” in Italia.

Oltre alle incompatibilità con la libertà di stabilimento e la libertà di circolazione dei beni e dei servizi, si riscontrano numerosi problemi inerenti alle disposizioni derogatorie sulla normativa di applicazione IVA, che la legge di stabilità 2014 pare abbia introdotto, in riferimento alle transazioni tra soggetti non residenti e soggetti passivi italiani.

La disciplina prevista dalla *Web Tax*, obbligando gli operatori non residenti a dover disporre di una partita IVA italiana, oltre a sollevare i dubbi di compatibilità trattati precedentemente, non risolverebbe alcun problema: se i prestatori non residenti avessero la partita IVA italiana, comunque non potrebbe essere utilizzata per applicare l’IVA con l’emissione di fatture di addebito del tributo.

Proprio per questo, sembrerebbe che la norma introducesse l’obbligo da parte dei soggetti non residenti, di dover presentare le dichiarazioni ai fini IVA, prescritte dalle norme attualmente in vigore.

2.1. Problematiche e incompatibilità dell’IVA.

Prendendo in considerazione le disposizioni che sono state introdotte in ambito IVA, è chiaro che si tratta delle più problematiche.

L’obiettivo principale che si intende perseguire con l’introduzione della *Web Tax*, dovrebbe essere quello di «far pagare le imposte sul reddito» in Italia a tutte quelle multinazionali che operano sul territorio italiano, che di fatto non pagano, o che riescono a diminuire enormemente l’imponibile assoggettabile a tassazione attraverso le loro sedi operative in Paesi dell’Unione Europea a bassa fiscalità¹³⁷.

Svolgendo in Paesi come la Francia, Italia, Gran Bretagna ecc., soltanto «attività ausiliarie», di fatto non vengono generati redditi imponibili tassabili nei territori in cui vengono prodotti,

¹³⁶ Cfr. SIRRI M., ZAVATTA R., La partita IVA al rappresentante fiscale fa presumere la stabile organizzazione, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.1, 2013.

¹³⁷ Esempio: Irlanda, Lussemburgo, Svizzera.

poiché tutti i proventi derivanti dalle vendite di pubblicità *online* sono assoggettabili a tassazione esclusivamente nei Paesi in cui tali soggetti hanno stabilito le loro sedi principali.

Tuttavia, il nuovo art. 17-bis del D.P.R. n. 633/1972 non sembra contenere i giusti “ingredienti” che servono per risolvere completamente il problema, in quanto possono al più costituire un ulteriore strumento per localizzare le operazioni che vengono poste in essere, semplificando il monitoraggio del volume di attività svolte in Italia dagli operatori stranieri.

L’articolo in questione, introduce una rilevante novità per le operazioni *B2B*, obbligando i committenti «soggetti passivi» residenti, di acquistare i servizi di pubblicità *online* esclusivamente da soggetti «titolari di una partita IVA rilasciata dall’amministrazione finanziaria italiana».

Questa novità, impone indirettamente ai soggetti non residenti di munirsi di una partita IVA italiana, attraverso la nomina di un rappresentante fiscale o mediante l’identificazione diretta come previsto dagli artt. 17 e 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, nel caso in cui non dovessero disporre di una stabile organizzazione ai fini IVA, nel territorio italiano.

L’art. 11 del Reg. UE n. 282/2011 prevede che «ai fini dell’applicazione dell’articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell’attività economica di cui all’art. 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione».

Risulta chiaro, che oltre al grado di permanenza deve contemporaneamente esserci, la presenza di mezzi umani e tecnici.

Il comma 3 del medesimo articolo prevede che «il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione».

Quindi viene esplicitamente escluso, che possa costituire stabile organizzazione il mero possesso di una partita IVA.

Nonostante sia stato introdotto tale specifico obbligo, la norma non si preoccupa né di modificare le disposizioni riguardanti la “territorialità”¹³⁸ applicabili alle prestazioni di

¹³⁸ Cfr. artt 7-7-septies del D.P.R. n. 633/1972; alle prestazioni pubblicitarie *online* prese in considerazione finora, veniva e viene applicata tuttora l’IVA italiana se sono rese nei confronti di un committente soggetto passivo. La nuova normativa quindi, non incide minimamente sul gettito IVA.

pubblicità *online*, né di integrare la normativa con l'introduzione di deroghe riferite alle norme in tema di applicazione dell'IVA¹³⁹.

Viene infatti stabilito che «gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato¹⁴⁰, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti».

Quindi per quanto riguarda le transazioni di pubblicità *online* poste in essere da un operatore non residente nei confronti di un soggetto passivo italiano, sono e rimangono rilevanti ai fini territoriali in Italia secondo la regola generale sulla tassazione del Paese del committente, prevista dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Analizzando le novità riguardanti le modalità di applicazione dell'IVA, dopo l'introduzione del *VAT Package*¹⁴¹, si nota che l'imposta deve essere obbligatoriamente applicata dal committente italiano, in quanto non è rilevante che il soggetto non residente e senza stabile organizzazione¹⁴² disponga di una partita IVA italiana¹⁴³.

Se invece si verificasse la situazione in cui il prestatore identificato in Italia ai fini IVA, dovesse emettere fattura addebitando l'IVA, si avrebbe una violazione dell'art. 17 secondo comma e degli artt. 44 e 196 della direttiva 2006/112/CE, i quali prevedono e obbligano l'applicazione del *reverse charge*¹⁴⁴ introdotto per i servizi generici¹⁴⁵ ricevuti da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

¹³⁹ In riferimento alle prestazioni rese da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi italiani di cui all'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁴⁰ Definizione prevista dall'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, Territorialità dell'imposta: l'art. in questione oltre a comprendere i soggetti passivi domiciliati o residenti in Italia, comprende anche la «stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute».

¹⁴¹ Dal 1 gennaio 2010, riguarda le direttive comunitarie 2008/8/CE (territorialità delle prestazioni di servizi) e 2008/8/CE (rimborsi a da parte di soggetti non residenti), del 12 febbraio 2008, con successiva implementazione Decreto Legislativo 11 febbraio 2010.

¹⁴² Nel caso in questione, l'IVA dovrebbe essere applicata dalla stabile organizzazione attraverso una fattura.

¹⁴³ Potrebbe essere nominato un cd. Rappresentante fiscale come previsto dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 o ricorrere all'identificazione diretta come disposto dall'art. 35-ter D.P.R. n. 633/1972;

¹⁴⁴ l'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, prescrive che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, sono compiuti dai cessionari o committenti.

In pratica, in questi casi si ha una vera e propria inversione della soggettività d'imposta: il soggetto passivo del tributo non è il cedente od il prestatore, bensì il compratore od il committente (se stabiliti nel territorio dello Stato). Il compratore od il committente dovrà procedere all'emissione di un'autofattura, in unico esemplare, da riportare sia nel registro delle fatture emesse sia in quello delle fatture ricevute (con contestuale evidenza di IVA a debito ed IVA a credito). Tale procedura è conosciuta come «inversione contabile» o «*reverse charge*».

Al di fuori del caso anzidetto (cessione di beni o prestazione di servizi a soggetto stabilito nel territorio dello Stato), qualora il soggetto non residente ponga in essere un'operazione rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato, deve assolvere direttamente gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972. per far ciò ha due alternative: o nominare un proprio rappresentante fiscale, che risponde in solido con il rappresentato degli obblighi derivanti

Contrariamente da quanto era previsto nella proposta di legge Boccia¹⁴⁶, il nuovo art. 17-bis del D.P.R. n. 633/1972 introdotto dalla legge di stabilità finirà per imporre ai prestatori non residenti l'obbligo di aprire una partita IVA la quale però, non potrà essere utilizzata per l'applicazione dell'IVA mediante l'emissione di fatture con addebito del tributo.

Oltre ad introdurre quindi, un inutile adempimento che obbligherà i soggetti non residenti a dover presentare le dichiarazioni IVA, rimangono i dubbi sulla legittimità a livello comunitario.

È fondamentale porsi un quesito: quali sono le conseguenze se il soggetto passivo residente dovesse acquistare detti servizi da un soggetto non residente sprovvisto di partita IVA italiana, in presenza delle prestazioni di pubblicità *online* menzionate dall'art. 17-bis?

Purtroppo risulta complicato rispondere a tale domanda, perché le nuove disposizioni introdotte dalla legge di stabilità non prevedono nulla a riguardo, e si limitano solamente ad introdurre l'«obbligo di acquistare i servizi da soggetti titolari di partita IVA italiana», lasciando aperto un problema: la necessità di norma sanzionatoria atta a sanare il *gap* normativo.

Spostando il *focus* sul caso di un soggetto non residente, non dotato di una partita IVA¹⁴⁷ che abbia omissis di emettere una fattura con IVA italiana, non pare che lo stesso possa essere sanzionato ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997¹⁴⁸, nonostante l'omessa fatturazione.

Ciò accade per le ragioni precedentemente esposte: l'IVA dovrebbe continuare ad essere versata dal soggetto committente residente, ai sensi dell'art. 17 secondo comma del D.P.R. n.

dalla disciplina IVA (art. 17, comma 2), od identificarsi direttamente nello Stato ai sensi dell'art. 35-ter ed operare, senza bisogno d'avvalersi di mandatari, in conformità alle disposizioni previste dalla disciplina stessa.

Così stabilisce infatti il comma 3 dell'art. 17, alla condizione, tuttavia, che il soggetto passivo non residente non disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

La regola dell'inversione della soggettività passiva fissata dal comma 2 dell'art. 17 non operano – per espressa previsione contenuta nel successivo comma 4 – qualora il soggetto non residente disponga di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Per le operazioni di vendita di beni e servizi compiute dalla casa madre, senza passare per la stabile organizzazione italiana, posto che il comma 3 dell'art. 17 impedisce la nomina del rappresentante fiscale e l'identificazione diretta se il soggetto non residente possiede una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, è giocoforza concludere che gli obblighi IVA non possono essere adempiuti se non utilizzando la posizione IVA assunta in Italia in conseguenza dell'apertura della stabile organizzazione. Si segnala, peraltro, che deve trattarsi pur sempre di operazioni attive territorialmente rilevanti, per le quali scattano gli obblighi tributari italiani. La sola presenza di una stabile organizzazione in Italia, rimasta estranea al compimento dell'operazione, non fa divenire “interna” qualsiasi operazione compiuta dalla casa madre, perché è pur sempre necessario il soddisfacimento del presupposto territoriale; TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

¹⁴⁵ Tra cui vanno ricomprese le prestazioni di pubblicità *online*.

¹⁴⁶ Proposta di legge n. 1662 presentata il 4 ottobre 2013.

¹⁴⁷ Si fa riferimento alla partita IVA italiana.

¹⁴⁸ L'omessa fatturazione di un'operazione imponibile è sanzionata nella misura che va dal 100 al 200 per cento dell'imposta non documentata.

633/1972¹⁴⁹: «Gli obblighi e i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti¹⁵⁰ direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter».

È interessante osservare che applicando il cd. *reverse charge*, su una prestazione di pubblicità *online* posta in essere e non fatturata da un soggetto non residente e senza partita IVA italiana, non darebbe luogo ai presupposti che farebbero scattare la sanzione che invece, simmetricamente, colpirebbe il soggetto passivo residente per aver applicato tale regime di inversione contabile.

La sanzione è prevista dall'art. 6 comma 9-bis, terzo periodo, del D.Lgs. n. 471/199: «qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa è pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro».

2.2. I prezzi di trasferimento sui servizi *online*.

Con l'introduzione dell'art. 1 comma 177 dalla legge di stabilità in tema di imposte dirette, viene disposto che in riferimento alle imprese operanti nel settore della pubblicità *online* e dei servizi ausiliari, per quanto riguarda la determinazione dei servizi *intercompany*, le stesse non potranno utilizzare il metodo del costo maggiorato in quanto la norma prevede che «sono tenute a utilizzare indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività», ferma restando la possibilità di attivare la procedura del cd. *ruling standard* internazionale di cui all'art. 8 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269¹⁵¹.

Attuando la procedura in questione, le imprese che svolgono un'attività internazionale hanno la possibilità di avviare una trattativa, la quale termina con l'accordo tra l'Amministrazione

¹⁴⁹ La sanzione applicabile potrebbe essere da 516€ a 2066€ prevista dall'art. 5 comma 6 del D.Lgs. n. 471/1997.

¹⁵⁰ Indicati nel comma 1: «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili..».

¹⁵¹ Cit. TOMASSINI A. e IASELLI G., «Web-tax» in cerca d'autore, in "Corriere tributario" n. 4 2014.

finanziaria e l'impresa stessa, avente per oggetto il regime dei prezzi di trasferimento¹⁵² che quest'ultima può adottare.

L'accordo può riguardare anche il regime dei dividendi, delle *royalties*, degli interessi, dei corrispettivi per cessioni di beni o prestazioni di servizi o corrisposti a soggetti non residenti ai quali si applica l'art. 110 comma 7 del TUIR¹⁵³.

La procedura di *ruling* internazionale oggi può avvenire anche su base bilaterale ed è valida per cinque periodi d'imposta, con l'inclusione di quello in cui è presentata l'istanza.

Come già osservato, la norma delinea un limite per quanto riguarda il metodo¹⁵⁴ da utilizzare al fine di determinare i prezzi di trasferimento *intercompany*.

Tale limitazione si basa però su un presupposto che non è stato verificato: ovvero che l'impresa italiana svolga un'attività inerente alla vendita dei servizi di pubblicità *online*, la quale non può essere remunerata sulla base dei costi sostenuti.

In base alle linee guida dell'OCSE tuttavia, la norma che prevede il divieto di determinare il valore normale dei servizi resi o ricevuti di tali prestazioni, con il metodo del costo maggiorato, non sembrerebbe adeguata.

L'OCSE stabilisce che nessun metodo può ritenersi valido in tutte le circostanze, ma il processo di selezione che si deve attuare al fine di individuare il metodo da utilizzare deve tener conto:

- «Dei *pro* e dei *contro* di ciascun metodo riconosciuto dall'OCSE»;
- «Dell'appropriatezza del metodo individuato per la transazione oggetto di analisi, in particolare attraverso lo svolgimento di un'analisi funzionale»;
- «Della disponibilità di informazioni attendibili con particolare riferimento ai cd. *comparables*¹⁵⁵ indipendenti necessari al fine di applicare il e/o i metodi selezionati»;

¹⁵² RIBACCHI E., UNICO 2012: Transfer pricing, in "Pratica fiscale e professionale" n.36, 2012; cfr. VALENTE P., Raccomandazioni OCSE su economia digitale, abuso dei trattati e transfer pricing, in "Il fisco" n. 39, 2014.

¹⁵³ «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 valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa 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. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.»

¹⁵⁴ Metodo del costo maggiorato.

- «Del grado di comparabilità tra le operazioni oggetto di analisi con le operazioni indipendenti “*comparability between controller and uncontrolled transactions*”¹⁵⁶».

Tuttavia, dopo aver esaminato le disposizioni dell’OCSE in ambito dei prezzi di trasferimento, non è detto che venga sempre escluso il metodo del *cost plus*, ma proprio per il la tipologia dell’attività resa e delle funzioni svolte¹⁵⁷, tale metodo potrebbe essere considerato il più appropriato.

Diversamente dalle disposizioni previste ai fini IVA, le quali si applicano indipendentemente dall’esistenza di rapporti infragruppo esistenti tra i soggetti coinvolti nell’operazione, la disposizione in commento assume proprio l’esistenza di prestazioni di servizi infragruppo soggette alla disciplina di cui all’art. 110 comma 7 TUIR¹⁵⁸.

La norma può essere applicata ad una stabile organizzazione del soggetto non residente coinvolta nella vendita di servizi di pubblicità *online*¹⁵⁹, o ad una società residente.

Se non c’è la possibilità di utilizzare il metodo del *cost plus* per determinare i corrispettivi dei servizi *intercompany*, dovrebbe aver luogo un aumento del reddito tassabile in Italia in capo al soggetto residente.

Dunque sembrerebbe, che avendo rinunciato all’introduzione di una nuova ipotesi di stabile organizzazione nell’ambito della pubblicità *online*, il legislatore abbia appositamente previsto un modo per incrementare il reddito tassabile in Italia per le multinazionali straniere che abbiano già stabilito nel territorio italiano, una società controllata che provveda alla vendita dei servizi di pubblicità *online*.

Tuttavia, nulla muterebbe per le società straniere che continuano a prestare i propri servizi di pubblicità *online* e relative prestazioni accessorie direttamente dall’estero.

Quanto disposto sembra di difficile applicazione, in quanto non esistendo di fatto una stabile organizzazione dello stesso gruppo o una società italiana, la normativa non trova campo di applicazione proprio per l’inesistenza di operazioni *intercompany*.

¹⁵⁵ «Al fine di dimostrare la congruità dei prezzi di trasferimento adottati, si deve fare riferimento al valore di mercato applicato da imprese indipendenti in transazioni similari al contribuente in termini di funzioni svolte, rischi assunti e beni utilizzati. Nella terminologia dell’Ocse, tali società sono denominate “comparables”. L’identificazione di società comparabili non è sempre agevole, anche a causa della difficoltà di reperire le informazioni necessarie, tanto che Assonime (Associazione fra le Società Italiane per Azioni) propone di standardizzare una metodologia di controllo condivisa tra gli operatori»; in “il Sole 24 Ore”, 15 novembre 2014.

¹⁵⁶ Cfr. par 2.2 del Capitolo II parte I del «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration», luglio 2011.

¹⁵⁷ E.g. per i servizi svolti.

¹⁵⁸ Cit. TOMASSINI A. e IASELLI G., «Web-tax» in cerca d’autore, in “Corriere tributario” n. 4 2014.

¹⁵⁹ Riguarda anche dei servizi ad essa ausiliari.

Se dovessero sorgere situazioni in cui troverà applicazioni, sarà incentivata l'attuazione della procedura di *ruling* internazionale da parte degli operatori stranieri che hanno in Italia una società o una stabile organizzazione.

È di fondamentale importanza il fatto che l'art. 7 del decreto «Destinazione Italia»¹⁶⁰, in vigore dal 24 dicembre 2013, ha esteso la procedura del cd *ruling* internazionale anche «alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato», da determinarsi con l'osservanza dei criteri previsti dall'art. 162 del TUIR e delle convenzioni che prevedono le doppie imposizioni stipulate in Italia.

Se le norme appena osservate non dovessero subire modificazioni, la procedura di *ruling* internazionale può essere adottata da tutte quelle società che intendono fornire servizi di pubblicità *online* e servizi ausiliari in Italia, attraverso una controllata residente.

Tale possibilità è resa possibile al fine di evitare tutte quelle situazioni in cui le suddette società debbano salvaguardarsi da contestazioni riguardanti l'accusa di “stabile organizzazione occulta”¹⁶¹ e per definire i corrispettivi delle prestazioni *intercompany* ricevute o rese nell'ambito di svolgimento della propria attività d'impresa.

Ricordando lo scopo per il quale sono state introdotte tali disposizioni, cioè stabilire regole che garantiscano una corretta ed equa tassazione ai fini delle imposte sul reddito nel settore della pubblicità *online*¹⁶², sembrerebbe che non siano state propriamente adeguate.

Per quanto riguarda l'aspetto IVA con specifico riferimento alla normativa comunitaria, sorgono delle incompatibilità con le norme previste nelle convenzioni.

Inoltre non sembra che le norme in commento, siano idonee a positivizzare il corretto trattamento fiscale del mercato della pubblicità *online* che, al pari dell'intero *business* del commercio elettronico, necessita di una normativa tributaria ad *hoc*¹⁶³.

¹⁶⁰ D.L. 23 dicembre 2013 n. 145.

¹⁶¹ In tutti i casi in cui l'attività economica svolta da un soggetto non residente, non è dichiarata al Fisco, si parla di “stabile organizzazione occulta”; Il caso più importante in tale ambito riguarda la Philip Morris, il quale si pone come precursore degli accertamenti sulla stabile organizzazione, avendo introdotto il principio di diritto secondo cui “una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguenti una strategia unitaria”; si veda Cassazione: sentenze n. 3367 e n.3368 del 7 marzo 2002, e n.7682 del 25 maggio 2002; in materia di stabile organizzazione, si vedano anche Cassazione, sentenza n. 20678 del 29 maggio 2012, CTR. Milano, sentenza 23 marzo 2011 n. 33. FURLAN A., GALVAGNO P., Nuove tecniche di accertamento della stabile organizzazione occulta e dell'esterovestizione, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014; Cfr. TUNDO F., La nozione di stabile organizzazione ai fini dell'accertamento del reddito complessivo, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.10, 2011.

¹⁶² Più in generale, in tutto il settore del commercio elettronico.

¹⁶³ Cit. Cit. TOMASSINI A. e IASELLI G., «Web-tax» in cerca d'autore, in “Corriere tributario” n. 4 2014.

Probabilmente, come già osservato in altra sede¹⁶⁴, al fine di evitare i problemi di compatibilità finora riscontrati e di garantire una regolamentazione fiscale più equa e corretta, che ormai non deve essere più considerata delimitata dai confini nazionali, sarebbe più opportuno l'intervento dell'OCSE o comunque in ambito comunitario.

3. La “Digital Tax” e il contrasto all’elusione.

Nonostante i nomi siano molto simili, la *Web Tax* e la *Digital Tax* sono completamente diverse tra loro.

Lo scopo rimane sempre incentrato sul tema dell’equità e della giustizia, si parla sempre di contrasto¹⁶⁵ all’elusione fiscale, ma cambia il modo con cui il Governo Renzi intende operare. La *Web Tax* di Francesco Boccia ha occupato le cronache per diverso tempo, ma è stato il premier Renzi ad escluderla dalle possibili misure da adottare, propriamente per i motivi di incompatibilità descritti nei paragrafi precedenti.

Quindi il Governo ha “ritentato”, introducendo una nuova serie di disposizioni volte a prevedere e limitare il fenomeno del *profit shifting*, ma questa volta, strutturate come norma antiabuso, in modo che non presenti benché minimo aspetto in contrasto con i trattati e con le disposizioni dell’OCSE.

Il sottosegretario dell’Economia Enrico Zanetti ha dichiarato che d’ora in poi si dovrà parlare di norma «antielusione digitale» e che tale soluzione «affinabile in alcuni punti dai tecnici del MEF¹⁶⁶, è simile a quella recentemente adottata dalla liberale Inghilterra, ed è proprio perché è strutturata come norma antiabuso che non presenta alcun profilo di contrasto con previsioni OCSE e trattati».

Prima della nascita di altri fenomeni come *Airbnb*¹⁶⁷ e *BlaBlacar*¹⁶⁸, si stimava a fine del 2013, un volume d’affari del settore dell’economia digitale di circa 11 miliardi¹⁶⁹ di euro, che secondo le disposizioni della vigente normativa non venivano assoggettati a tassazione.

¹⁶⁴ Cfr A. Tomassini, «stabili organizzazioni e commercio elettronico», in *Corriere Tributario* n. 19/2013, pag. 1498.v

¹⁶⁵ Cfr. GARUFI S., GARBARINO C., *Contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più effettivo: considerare la trasparenza e la sostanza*, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015.

¹⁶⁶ Ministero dell’Economia e delle Finanze.

¹⁶⁷ Fondata nell’agosto del 2008 e con sede principale a San Francisco, in California, *Airbnb* è un portale sul quale le persone possono pubblicare, scoprire e prenotare alloggi unici in tutto il mondo, sia dal proprio computer che da cellulari o *tablet*; <https://www.airbnb.it/about/about-us>.

L'introduzione della *Digital Tax*¹⁷⁰, avrebbe quindi l'obiettivo di incassare quei due o tre miliardi di euro che prima sarebbero stati "sottratti" al fisco.

L'obiettivo è quello di introdurre una serie di norme appositamente studiate per l'economia digitale, in quanto in questo settore, la produzione del reddito avviene in un contesto in cui è difficile collegare il territorio e l'attività produttiva al fine di integrare il presupposto impositivo.

Talvolta infatti, l'individuazione territoriale dell'acquirente e del venditore del bene o servizio digitale, si presta in moltissimi casi a valutazioni di tipo arbitrario.

Non essendo corretto ai fini dell'equità che la ricchezza prodotta dal commercio elettronico sia tassata esclusivamente in "certi paesi"¹⁷¹, dato che sarebbe più equo tassarli nel Paese in cui i beni o servizi vengono effettivamente consumati, nasce il bisogno di dar luce a nuove disposizioni volte a sovvertire tale problema.

Con la proposta di legge Quintarelli Sottanelli¹⁷², si intende modificare il testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, e al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n.600, con l'obiettivo primario di «contrastare l'elusione fiscale nelle transazioni eseguite per via telematica».

Innanzitutto, per garantire la limitazione di tale fenomeno, in un contesto caratterizzato da un'estrema velocità di cambiamento dei nuovi modelli di *business* e da una quasi totale immaterialità dei beni e servizi scambiati, è di primaria importanza aver ben presente quali sono i soggetti della *digital economy* che svolgono il ruolo preminente: i clienti, i fornitori, le banche e le istituzioni finanziarie.

La legge in questione si pone due priorità, aventi entrambe la finalità di colmare il *gap* normativo che rende difficile l'individuazione della «territorialità» dell'acquirente, del venditore e del luogo in cui è stato effettivamente consumato il bene oggetto della transazione.

Data la velocità di cambiamento e visto il sistema normativo poco aggiornato, urge il bisogno di disporre di nuovi strumenti normativi, in modo da riuscire a determinare la residenza

¹⁶⁸ *BlaBlaCar* è una *community* per i viaggi in auto condivisi con sede legale a Parigi: la piattaforma mette in contatto automobilisti con posti liberi a bordo delle proprie auto con persone in cerca di un passaggio che viaggiano verso la stessa destinazione (il cosiddetto "*ride sharing*"). Oggi la *community* conta oltre 20 milioni di iscritti in 20 Paesi e ogni trimestre viaggiano con *BlaBlaCar* 10 milioni di persone; <https://www.blablacar.it/blog/chisiamo>.

¹⁶⁹ MOBILI M., Digital Tax, basta elusione dai big della rete, in "Il sole 24 ore", 24 settembre 2015.

¹⁷⁰ Il sole 24 ore – "Il governo punta ad anticipare la digital tax", 20 settembre 2015.

¹⁷¹ Si fa riferimento ai Paesi in cui vi è un regime di imposizione privilegiato o comunque più favorevole rispetto al luogo in cui avverrebbe la transazione *online*.

¹⁷² Proposta di legge n. 3076 presentata il 27 aprile 2015, su iniziativa dei Deputati Quintarelli, Sottanelli, Bruno Bossio, Melilla e Rabino.

fiscale dei soggetti coinvolti nella transazione, dando maggior rilevanza al luogo in cui avviene «l'effettiva direzione dell'impresa».

Di conseguenza, è opportuno riuscire ad individuare il luogo in cui i beni o i servizi vengono erogati, ma non limitandosi a valutarli come servizi ausiliari o preparatori, ma come vendita vera e propria di beni e servizi prodotti dall'impresa.

Il punto di forza delle multinazionali digitali, è proprio quello di far “passare” come attività ausiliarie¹⁷³, tutte quelle operazioni di raccolta di dati, di servizio di informazioni e pubblicità, al fine di non essere assoggettabili a tassazione, in quanto le attività principali vengono svolte in altri Paesi¹⁷⁴.

È quindi di estrema importanza riuscire trovare il modo di classificare tali “attività ausiliarie” come “funzioni principali”, cioè afferenti al *business* dell'impresa e permanenti per un periodo sufficiente in un determinato luogo.

Anche l'OCSE ha studiato diverse modalità per impedire alle multinazionali di trasferire i profitti in Paesi a bassa fiscalità¹⁷⁵: all'interno del piano d'azione sul *profit shifting* e sull'erosione fiscale della base imponibile¹⁷⁶, è contenuta un'opzione riguardante l'applicazione di una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali.

Tale misura risulta agevole e realizzabile, in quanto la ritenuta andrebbe a colpire i pagamenti effettuati in sede di acquisto di beni e servizi digitali, da soggetti residenti in un Paese nei confronti di un *e-commerce provider* estero.

Un certo grado di difficoltà nell'applicazione di questa misura, si registrerebbe sulle cessioni di prodotti digitali che vengono direttamente effettuate nei confronti di coloro che non possono operare da sostituti¹⁷⁷, ovvero i consumatori finali.

Tuttavia, il problema trova soluzione attraverso il coinvolgimento in maniera diretta degli operatori finanziari¹⁷⁸, i quali si occupano della gestione dei vari strumenti di pagamento

¹⁷³ Per un approfondimento si veda AVOLIO D., SANTACROCE B., Progetto BEPS, stabile organizzazione e attività preparatorie o ausiliarie, in “Corriere Tributario” n. 32-33, 2015.

¹⁷⁴ Paesi a bassa fiscalità o comunque convenienti dal punto di vista fiscale.

¹⁷⁵ Si ricorda che tali spostamenti di profitti sono resi possibili attraverso lo sfruttamento della mobilità degli *asset* intangibili.

¹⁷⁶ VALENTE P., Base Erosion e Profit shifting L' Action plan dell' OCSE, in “Il fisco” n. 37, 2013; cfr. VALENTE P., Erosione della base imponibile e profit shifting nei Paesi in via di sviluppo, in “Il fisco” n. 35, 2014.

¹⁷⁷ Le c.d. operazioni *B2C*, *Business to Consumer*.

¹⁷⁸ Cfr art. 4 comma 2 decreto legge n. 167 del 1990 (comma poi abrogato dall'art. 4 comma 2 del decreto legge n. 66 del 2014, convertito con modificazioni dalla legge n. 89 del 2014), il quale aveva introdotto l'obbligo per gli intermediari finanziari ad effettuare una ritenuta del 20 per cento sui bonifici in arrivo dall'estero alle persone fisiche; le disposizioni applicative erano contenute nel provvedimento n. 2013/151663 del direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 dicembre 2013, le quali possono essere utili anche ai fini dell'individuazione dei compiti di segnalazione: la trattenuta doveva essere versata ogni 16 del mese successivo all'effettiva percezione della somma; la norma determinava di fatto la comparsa di una piccola tassa antielusione, rivolta però ai piccoli

elettronico e carte di credito, e sono incaricati al regolamento dei pagamenti degli acquisti *online*.

In questo modo, verrebbero assegnati loro i compiti di segnalare la presenza di eventuali stabili organizzazioni occulte¹⁷⁹, e di procedere con l'applicazione della ritenuta sulle transazioni, versando la quota derivante dalla tassazione direttamente all'erario.

Parallelamente, essendo le istituzioni finanziarie obbligate ad individuare le situazioni in cui sono qualificabili le stabili organizzazioni occulte, tramite l'osservazione delle soglie di permanenza che stabilisce la proposta di legge in questione, possono poi inviare la segnalazione all'Amministrazione finanziaria, la quale procederà con l'istruttoria per il pagamento delle imposte e l'applicazione di eventuali sanzioni.

La proposta di legge Quintarelli Sottanelli, n. 3076 del 27 aprile 2015, rispettando quanto dispone la normativa italiana, introduce una disposizione a carattere antielusivo, la quale prevede che «pur in assenza di una stabile organizzazione nel territorio italiano o di un periodo di permanenza minimo, i redditi conseguiti siano da considerare come imponibili nello Stato in cui la prestazione è effettuata, anziché in quello di residenza».

Questo serve per evitare che il reddito venga tassato solo nello Stato di residenza, così da porre fine al problema del trasferimento dei profitti in Paesi a bassa fiscalità.

Con specifico riferimento al caso italiano, la proposta di legge dispone che «quando il reddito derivante dall'attività svolta dalla *digital company* operante in Italia sia imputato a una società estera i relativi redditi possono comunque essere tassati nello Stato in cui è erogata la prestazione, salvo il riconoscimento di un credito tendenzialmente pari alle imposte assolate all'estero sul medesimo reddito».

Con l'espressione “salvo il riconoscimento di un credito tendenzialmente pari (...)”, è possibile cogliere il fine di evitare la doppia imposizione¹⁸⁰ previsto dalla proposta di legge, in linea con le convenzioni.

contribuenti: chiunque possedesse un sito *internet* amatoriale, nel senso di non riconducibile ad attività professionale, e vendesse pubblicità, per esempio tramite *Google adsense*, era di fatto assoggettato alla nuova normativa, subendo una ritenuta del 20 per cento sui bonifici in entrata pagati da *Google ireland limited* e dovendo quindi inserire questi importi nella dichiarazione dei redditi. In questo modo venivano gravati i privati che realizzavano reddito su base occasionale e non professionale attraverso la vendita di spazi pubblicitari sul proprio sito *web*.

Scopo dell'introduzione della ritenuta del 20 per cento sui bonifici dall'estero era naturalmente ben altro, ma questo era un effetto collaterale minore, non a carico dei colossi del *web*, che operano tramite controllate all'estero, bensì degli utilizzatori non professionali.

¹⁷⁹ Cfr TOMASSINI A., RL, Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa, in “Dialoghi Tributarî” n. 3, 2012.

¹⁸⁰ Quando si verifica la situazione in cui, un soggetto residente in un altro Paese riceve un reddito per una prestazione resa in Italia e viene assoggettato a tassazione sia in Italia (Paese della fonte) sia nello Stato di residenza, si verifica una potenziale doppia imposizione giuridica.

È proprio contenuta nel commentario OCSE, la disposizione che suggerisce di attenuare la “doppia imposizione internazionale”, attraverso il riconoscimento del credito d’imposta¹⁸¹ approssimativamente pari alle imposte versate nel Paese estero¹⁸².

L’esempio di risoluzione della doppia imposizione del modello OCSE, è contenuto nell’art. 24 della Convenzione tra Italia e Regno Unito¹⁸³: «l’imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana conformemente alla presente convenzione, sia direttamente che per detrazione, sugli utili o redditi provenienti da fonti site in Italia (...) è ammessa in deduzione dall’imposta del Regno Unito calcolata sugli stessi redditi per i quali è stata calcolata l’imposta italiana».

La doppia imposizione potrà essere eliminata nel Regno Unito, con l’applicazione del meccanismo del credito d’imposta per le imposte versate in Italia, riguardanti lo stesso reddito¹⁸⁴.

In base alla nuova modalità di tassazione prevista dalla proposta di legge Quintarelli Sottanelli, verrebbe data la possibilità alle imprese multinazionali con sede all’estero di scegliere tra due opzioni: dichiarare la stabile organizzazione, procedendo successivamente alla redazione di un vero bilancio indicando i ricavi realizzati in Italia e la relativa quota di costi consolidati, oppure subire l’applicazione di una ritenuta sui ricavi ottenuti in Italia.

3.1. Le modifiche contenute nella Proposta di legge n. 3076 del 27 aprile 2015.

La proposta di legge Quintarelli Sottanelli, è basata su una serie di novità, incentrate sulla sostituzione dell’art. 162 TUIR¹⁸⁵, sulla modificazione dell’art. 23 TUIR¹⁸⁶, sull’integrazione dell’art. 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600 e sull’obbligo di osservanza delle norme convenzionali in materia di doppia imposizione¹⁸⁷.

¹⁸¹ MOLINARO G., Il meccanismo del calcolo del credito per imposte estere, in “Corriere Tributario” n.15, 2015.

¹⁸² In questo caso si intende l’Italia.

¹⁸³ Il presente articolo, oltre a contenere le disposizioni circa l’applicazione del meccanismo del credito d’imposta, sottolinea il tenore della maggioranza dei trattati bilaterali stipulati dall’Italia.

¹⁸⁴ Cfr art. 8 de decreto legge n. 269 del 2003, convertito con modificazioni dalla legge n. 326 del 2003.

¹⁸⁵ Di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 e successive modificazioni.

¹⁸⁶ Di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 e successive modificazioni.

¹⁸⁷ Cfr art. 4 della proposta di legge Quintarelli Sottanelli del 27 aprile 2015 n. 3076.

L'aspetto più rilevante e innovativo della proposta di legge in questione, riguarda prettamente la sostituzione dell'art. 162 del TUIR con un nuovo articolo, nel quale viene concepito il concetto di "stabile organizzazione virtuale".

Secondo tale proposta, il comma 1 dell'art 162 TUIR dovrebbe essere sostituito con il seguente: «È considerata stabile organizzazione qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea all'attività economica, in termini di mezzi umani e tecnici».

L'articolo in questione, renderebbe indubbiamente più ampia la definizione di stabile organizzazione prevista dalla normativa vigente, ma a mio avviso, il concetto di "grado sufficiente di permanenza", dovrebbe essere specificato con un maggior grado di dettaglio e non sarebbe opportuno tralasciare la seconda parte dell'articolo vigente.

Sarebbe più opportuno infatti, non sostituire l'espressione "per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato", in modo da non lasciare alcun margine di manovra per eventuali interpretazioni arbitrarie.

Il comma 2 dell'articolo della proposta di legge, inerente all'individuazione del luogo nel quale la stabile organizzazione ha la sede dell'attività, prevede che: «Il luogo in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente risulta avere la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa. Per determinare tale luogo si tiene conto di dove sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione. Se non è possibile determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale comunque il criterio del luogo in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa».

Leggendo il testo del nuovo articolo e confrontandolo con l'art. 162 del TUIR vigente, sembra che la disposizione abbia una portata generale più ampia, in quanto non è più presente l'esamina dei casi particolari di stabile organizzazione che sono previsti nell'attuale normativa.

Tale aspetto solleva dei dubbi su come potrebbero essere interpretati i casi specifici di stabile organizzazione, in quanto non vengono menzionati nell'art. 1 della proposta di legge, la quale poteva limitarsi ad una semplice integrazione delle disposizioni attualmente in vigore.

Di fondamentale importanza è il comma 3, nel quale è previsto il nuovo e tanto atteso concetto di "stabile organizzazione virtuale": «Il presente articolo disciplina anche la stabile organizzazione virtuale, laddove:

- la localizzazione di un servizio *online* non costituisce di per sé una stabile organizzazione;
- la localizzazione di un fornitore di servizi che si occupa della ospitalità e gestione del servizio *online* non sono rilevanti ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione, a meno che tali servizi non siano resi da un agente dipendente dall'impresa, che opera in nome e per conto della medesima;
- la collocazione fisica nel territorio dello Stato dei *server*¹⁸⁸ relativi al servizio online non è di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di una stabile organizzazione; il fornitore di accesso ad *Internet* attraverso *server* nella disponibilità dell'impresa può tuttavia configurare stabile organizzazione nella misura in cui possa essere qualificato come agente dipendente dell'impresa;
- un *server* può in ogni caso essere considerato una stabile organizzazione se l'attività svolta tramite lo stesso è significativa ed essenziale per l'impresa».

Grazie a queste nuove disposizioni, sarebbe molto più semplice disciplinare senza alcun tipo di interpretazione arbitraria, i vari problemi sorti a causa del commercio elettronico, il quale facendo mutare le caratteristiche principali delle transazioni e dei beni e servizi scambiati, ha reso inefficace parte del sistema normativo.

Importanti disposizioni di tipo quantitativo, vengono previste dal comma 4¹⁸⁹, nel quale viene prevista l'ipotesi di stabile organizzazione anche in riferimento alla semplice attività *online*: «Si considera in ogni caso sussistente una stabile organizzazione in Italia qualora si realizzi una presenza continuativa di attività *online* riconducibile all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore, comunque motivati, in misura complessivamente non inferiore a cinque milioni di euro».

¹⁸⁸ Un *server* in informatica, è un componente di elaborazione e gestione del traffico di informazioni che fornisce, a livello logico e fisico, un qualunque tipo di servizio ed altre componenti (tipicamente chiamate *clients*) che ne fanno richiesta attraverso una rete di computer, all'interno di un sistema informatico o anche direttamente in locale su un computer.

¹⁸⁹ Cfr artt. 2 e 3 proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015.

Attraverso questo concetto, definibile “presenza stabile digitale”, vi sarebbe la possibilità di tassare i profitti derivanti dalle attività di *e-commerce* nello Stato in cui sono effettivamente consumati.

Le multinazionali digitali non sarebbero più in grado di sfruttare le lacune normative insite nella vigente definizione di “stabile organizzazione”, così da non avere più gli “strumenti” per sottrarre i redditi dall’applicazione delle imposte.

Infine, le modalità di segnalazione all’amministrazione finanziaria descritte nel paragrafo precedente, vengono regolate dal comma 5: «Nei casi in cui siano superate le soglie di cui al presente articolo, spetta agli intermediari finanziari che hanno disposto i pagamenti effettuare relativa segnalazione all’Amministrazione finanziaria, con modalità da definire con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze»; mentre per quanto riguarda le disposizioni in materia di *ruling* internazionale, è previsto il comma 6: «Ai fini di cui al presente articolo si applica la disciplina relativa agli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all’articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni».

Gli artt. 2, 3 e 4 della proposta di legge in questione, riguardano una serie di integrazioni e sostituzioni che prevedono l’applicazione della ritenuta di cui si è parlato nei paragrafi precedenti, e le disposizioni sulla doppia imposizione.

Nell’art. 2¹⁹⁰, vengono previste una serie di modificazioni all’art. 23 del TUIR¹⁹¹ comma 1, le quali stabiliscono le varie tipologie di redditi ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei non residenti, includendo nell’articolo i compensi e le transazioni *online*.

Con l’aggiunta della lettera “g-bis” al comma 1 dell’art. 23 del TUIR, si considerano prodotti nel territorio dello Stato «i redditi derivanti da transazioni *online* relativi a pagamenti effettuati da soggetti residenti, all’atto dell’acquisto di prodotti o servizi digitali presso un *e-commerce provider* estero, da definire con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze».

Alla lettera b) dell’art. 2¹⁹², è prevista la sostituzione della lettera c) dell’articolo 23 TUIR comma 2 con le stesse disposizioni, ma includendo anche le licenze *software*: «i compensi per l’utilizzazione di opere dell’ingegno, di brevetti industriali e di marchi d’impresa, nonché di processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale,

¹⁹⁰ Ritenuta su transazioni *online* delle persone fisiche, in riferimento alla proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076, presentata il 27 aprile 2015.

¹⁹¹ Di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917 e successive modificazioni.

¹⁹² Proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015.

commerciale o scientifico e i compensi pagati da operatori nazionali a fronte dell'acquisto di licenze *software* successivamente distribuite sul mercato italiano».

Da queste nuove disposizioni, è infatti possibile percepire la portata antielusiva di questa serie di modifiche e integrazioni, la quale risulta essere la finalità principale.

Al comma 2¹⁹³ infine, è prevista la ritenuta pari al 30 per cento operata dagli intermediari finanziari, la quale sarebbe applicata ai redditi previsti dalla lettera “g-bis”, cioè i redditi che derivano dai pagamenti effettuati da soggetti residenti per l'acquisto di beni o servizi digitali forniti da un *e-commerce provider* estero: «I compensi di cui all'articolo 23, comma 1, lettera g-bis) e comma 2, lettera c) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del 30 per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare. I redditi derivanti dalle attività *online* di cui all'articolo 23 comma 1, lettera g-bis), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, sono assoggettati a ritenuta da parte degli intermediari finanziari residenti, nei casi in cui intervengano nella riscossione dei relativi flussi finanziari e dei redditi. Il prelievo alla fonte è effettuato nel momento in cui gli intermediari intervengono nella riscossione dei predetti redditi e flussi finanziari e deve essere versato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione del prelievo, secondo la normativa vigente».

L'articolo appena commentato è riferito alle transazioni *online* delle persone fisiche, mentre per quanto riguarda le persone giuridiche, la proposta di legge introduce nuove disposizioni aventi per oggetto una ritenuta del 25 per cento e due metodi applicativi diversi.

L'art. 3 della proposta di legge¹⁹⁴, intende introdurre le nuove disposizioni dopo l'art. 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 600, del 29 settembre 1973, il quale regola la “ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari”¹⁹⁵.

L'integrazione prevede che «nel caso indicato al comma 4 dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti incaricati di eseguire pagamenti verso soggetti non residenti, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) del medesimo testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni, per

¹⁹³ Art. 2 Proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015.

¹⁹⁴ Proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015.

¹⁹⁵ Cfr art. 25-bis decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

l'acquisto di beni e servizi acquisiti *online*, devono operare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo d'imposta del 25 per cento sull'importo da corrispondere».

Viene quindi descritta la prima strada percorribile prevista da tale disposizione: applicazione della ritenuta del 25 per cento, precisando al comma 2¹⁹⁶ che «la ritenuta di cui al comma 1 è effettuata dagli intermediari finanziari residenti, nei casi in cui intervengano nella riscossione dei relativi flussi finanziari e dei redditi ».

Per quanto riguarda invece i termini di tempo che devono essere rispettati, se ne occupa il comma 3¹⁹⁷.

La seconda opzione che viene messa a disposizione del soggetto non residente, riguarda la non applicazione della ritenuta qualora dichiarati di avere una stabile organizzazione.

In tal caso, come previsto dal comma 4¹⁹⁸, dovrà provvedere a presentare un bilancio vero, con i ricavi realizzati nel territorio italiano¹⁹⁹ e i relativi costi consolidati attribuibili: «la ritenuta non si applica nei confronti di soggetti non residenti che hanno stabile organizzazione nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni».

Invece, per quanto riguarda la modalità con la quale dovrà essere comunicato lo *status* di stabile organizzazione, in capo ai soggetti non residenti, se ne occupa il comma 5²⁰⁰.

In riferimento all'eliminazione del problema della doppia imposizione, la proposta di legge non integra con nuove disposizioni, ma rinvia alle norme contenute nelle convenzioni al comma 4²⁰¹: «al fine di eliminare i fenomeni di doppia imposizione internazionale dei redditi conseguiti dai soggetti individuati dalle disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 si applicano le norme convenzionali in materia di credito di imposta».

Così facendo, si tentano di evitare i problemi di incompatibilità che sono sorti a seguito delle proposte di legge precedenti: la proposta di legge in questione, essendo in linea con le norme convenzionali, probabilmente dovrà affrontare meno ostacoli per la sua approvazione.

¹⁹⁶ In riferimento all'art. 3 proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015.

¹⁹⁷ In riferimento alla proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015, art. 3 comma 3: la ritenuta di cui al comma 1, nei casi in cui si realizzano i presupposti di cui ai commi 1 e 2, è effettuata nel momento in cui gli intermediari intervengono nella riscossione dei redditi e flussi finanziari ivi previsti e deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione del prelievo, secondo la normativa vigente

¹⁹⁸ In riferimento all'art. 3 proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015.

¹⁹⁹ Ricavi derivanti dall'attività d'impresa svolta nella stabile organizzazione.

²⁰⁰ In riferimento alla proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015, art. 3 comma 5: Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità con le quali i soggetti non residenti, aventi stabile organizzazione in Italia, comunicano agli intermediari finanziari lo *status* di stabile organizzazione al fine di non essere sottoposti all'applicazione della ritenuta di cui al presente articolo.

²⁰¹ In riferimento alla proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076 presentata il 27 aprile 2015, art.3 comma 4.

Riassumendo quanto appena detto finora e facendo il punto della situazione, la *Digital Tax* prevede le seguenti novità:

- L'integrazione e la modifica del concetto di "stabile organizzazione" previsto nell'art. 162 del TUIR, introducendo per la prima volta la definizione di "stabile organizzazione virtuale": attraverso tale novità, sarà possibile tassare i redditi prodotti dalle multinazionali digitali in Italia e potrà essere qualificata come "stabile organizzazione" la presenza continuativa per un periodo di almeno 6 mesi, di attività *online* riconducibile all'impresa non residente, dalla quale sono stati generati dei pagamenti non inferiori a 5 milioni di euro;
- L'applicazione di una ritenuta alla fonte del 25 per cento sui redditi derivanti da operazioni *B2B*, da parte degli intermediari finanziari: nel caso in cui sia qualificabile una "stabile organizzazione virtuale" di un *e-commerce provider* estero, al quale pervengono dei pagamenti da una società italiana;
- L'applicazione di una ritenuta alla fonte del 30 per cento da parte degli operatori finanziari, sui redditi derivanti da operazioni *B2C*: si applica la ritenuta sui pagamenti eseguiti dai clienti italiani privati nei confronti dei fornitori *e-commerce* non residenti.

4. "Web Tax" e "Digital Tax": un breve confronto.

Nonostante prenda il nome di "*Web Tax*", non risulta essere un vera e propria tassa, ma un insieme di misure volte a limitare e ad eliminare i fenomeni del *profit shifting* e dell'abuso del diritto.

Lo scopo della proposta, trasformato in un emendamento alla legge di stabilità e firmato da Fanucci²⁰² e Carbone²⁰³, si basava sostanzialmente su tre concetti fondamentali:

²⁰² Membro della Commissione parlamentare Bilancio nel 2015.

²⁰³ Deputato della XVII Legislatura della Repubblica italiana nella circoscrizione III Lombardi per il Partito Democratico.

- Le aziende non residenti, fornitrici di servizi di *e-commerce* e di *advertising*, devono avere l'obbligo di munirsi di una partita IVA italiana;
- Il *search advertising*, in riferimento agli «spazi pubblicitari per via telematica e i *link* sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca, visualizzabili nel territorio italiano»²⁰⁴, deve essere obbligatoriamente acquistato attraverso soggetti titolari di partita IVA italiana;
- I due obblighi appena descritti, sono previsti per qualsiasi azienda che opera *online*, senza alcun requisito dimensionale.

La norma tanto discussa, ha sollevato moltissimi dubbi di incompatibilità con le libertà previste dai trattati²⁰⁵ soprattutto nell'art. 1 comma 33 della legge del 27 dicembre 2013²⁰⁶.

Ma nonostante questo, alla *Web Tax* deve essere riconosciuto il merito di voler regolare per la prima volta, il rapporto esistente tra i profitti delle multinazionali digitali facenti parte della *new economy* e il fisco della *old economy*.

Le regole comunitarie sembravano all'altezza della situazione prima della rivoluzione informatica²⁰⁷, ma con le aziende operanti nel *web* del giorno d'oggi, nasce il bisogno di qualche modifica all'assetto normativo che regola questo settore.

Le aziende digitali, sfruttando a proprio vantaggio la possibilità di separare la titolarità dalla diffusione da remoto dei dati, riescono ad aggirare con semplicità gli obblighi fiscali.

Il testo della proposta risulta avere un difetto in relazione alle disposizioni protezionistiche che intendeva introdurre, le quali avrebbero limitato di fatto, le piccole e medie imprese nella loro attività.

La novità che prevedeva di attuare, modificando l'art. 17-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, non risultava essere in linea con i trattati europei.

Infatti la proposta di legge sulla *Web Tax*, è stata abrogata dall'art. 2 comma 1 lettera a), del decreto legge 6 marzo 2014 n. 16²⁰⁸, convertito con modificazioni dalla legge 2 maggio 2014 n. 68.

²⁰⁴ Proposta di legge Boccia n. 1662, presentata il 4 ottobre 2013.

²⁰⁵ Vedi paragrafo 2.1 e seguenti.

²⁰⁶ Legge di stabilità 2014.

²⁰⁷ Vedi capitolo 1: *Digital Economy*.

²⁰⁸ Decreto salva Roma ter; cfr BOSCATI A., La politica del governo Renzi per il settore pubblico tra conservazione e innovazione: il cielo illuminato diverrà luce perpetua?, in "Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni" n.2, 2014.

Per quanto riguarda la proposta di legge sulla *Digital Tax*²⁰⁹, questa sembra essere compatibile con le linee guida definite dall'OCSE.

Inoltre mantiene un obbligo già previsto dalla *Web Tax*²¹⁰, il quale consiste nel pagamento dei beni e servizi acquistati *online* mediante bonifico bancario o postale, dal quale devono risultare i dati identificativi del beneficiario²¹¹,

Al fine di una migliore analisi, possiamo sintetizzare i 4 punti fondamentali sui quali si basa la proposta di legge sulla *Digital Tax*:

- Si riferisce a tutte le multinazionali che superano un limite di fatturato fissato a 5 milioni di euro²¹²;
- Si focalizza sulle transazioni dei pagamenti, introducendo una ritenuta;
- Integra la definizione di “stabile organizzazione” con la definizione di “stabile organizzazione virtuale”;
- Prevede la possibilità da parte del soggetto passivo, di scegliere di essere tassato dichiarando di avere stabile organizzazione oppure solamente sul reddito prodotto nello Stato italiano senza stabile organizzazione.

Qualora un soggetto non residente, dovesse svolgere un'attività economica nel territorio italiano, attraverso un'impresa o individualmente, dovrà essere assoggettato a tassazione in Italia sia in presenza di una stabile organizzazione e sia in caso di una stabile organizzazione occulta.

Diversamente dalle disposizioni previste per la *Web Tax*, con la proposta di legge in questione si intende apportare delle modifiche al concetto di “stabile organizzazione” nel rispetto dell'evoluzione delle disposizioni convenzionali previste dall'OCSE e da quanto è previsto in ambito comunitario.

²⁰⁹ Proposta di legge Quintarelli Sottanelli n. 3076, presentata il 27 aprile 2015.

²¹⁰ Cfr proposta di legge Boccia n. 1662 presentata il 4 ottobre 2013 art. 1 (il quale prevede l'introduzione dopo l'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n.633) dell'art. 17-bis comma 3.

²¹¹ Possono essere previsti anche altri strumenti di pagamento, ma devono risultare idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni e a veicolare la partita IVA del beneficiario; proposta di legge Quintarelli Sottanelli n.3076, presentata il 27 aprile 2015.

²¹² Cfr art. 1 *stabile organizzazione* proposta di legge Quintarelli Sottanelli n.3076 presentata il 27 aprile 2015.

Inoltre, viene integrata la normativa introducendo una nuova disposizione che prevede una maggiore forza attrattiva dei redditi: «pur in assenza di una stabile organizzazione formale nel territorio italiano, i redditi conseguiti, laddove vi sia una prova di permanenza digitale, siano da considerare come imponibili nello Stato in cui la prestazione è effettuata, anziché in quello di residenza».

Tutta questa serie di novità di carattere antielusivo, sono volte a cautelare fiscalmente lo Stato italiano, perché se il reddito derivante dalla transazione *online* rimanesse tassabile solamente nello Stato di residenza del soggetto non residente che eroga la prestazione, per quest'ultimo risulterebbe assai facile effettuare un risparmio di imposta con i metodi indicati nei paragrafi precedenti.

Se infatti, il prestatore del servizio fosse stabilito in uno Stato caratterizzato da un basso livello di pressione fiscale, ai redditi prodotti dalle transazioni *online*²¹³ verrebbero applicate le aliquote previste da detto Stato.

La proposta di legge sulla *Digital Tax* intende quindi ispirarsi alla risoluzione prevista dall'Agenzia delle entrate n. 110/E dell'8 maggio 1997, dove si fa presente che: «la maggior parte delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi stipulate dall'Italia individua, in accordo con il modello di convenzione elaborato in sede OCSE, delle categorie generali di reddito in relazione alle quali è ripartito tra gli Stati contraenti il potere impositivo. Per i redditi degli artisti e degli sportivi».

Per quanto riguarda la situazione in esame, si potrebbe fare un discorso analogo, applicando la stessa norma ai redditi derivanti da transazioni *online*: «viene prevista la tassazione nel Paese dove la prestazione è svolta. Le convenzioni vigenti fra Italia e Gran Bretagna, Germania, Austria, Francia e Ungheria, conformemente al descritto principio OCSE, contengono una disposizione specifica (...). Più precisamente l'articolo 17 delle predette Convenzioni, nel paragrafo 1, stabilisce che i redditi stessi sono imponibili nello Stato in cui l'attività è esercitata (...). Il presupposto per l'imposizione di tali redditi, discende, pertanto, dalla natura dell'attività obiettivamente considerata e dal luogo in cui viene svolta (...)».

La proposta sembra anche molto più efficace e semplice rispetto alle soluzioni finora ipotizzate in Ungheria²¹⁴, in Francia²¹⁵ e in Italia con l'ultima ipotesi che prevedeva l'inclusione della *bit tax*²¹⁶.

²¹³ Cfr. SEPIO G., D'ORSOGNA M., *Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni online*, in "Il fisco" n. 29, 2015.

²¹⁴ Era stata ipotizzata una sorta di accisa sulla quantità consumata di un numero stabilito di centesimi di euro di *gigabyte*.

Analizzati nel dettaglio i punti chiave della *Web Tax* e della *Digital Tax*, presumo che quest'ultima non dovrebbe incontrare le resistenze che hanno reso inapplicabile la prima.

La proposta di legge sulla *Digital Tax* mira infatti a modificare e ad integrare le disposizioni previste in ambito di imposte dirette, ma non ha nessun tipo di obiettivo in ambito IVA, ragion per cui dovrebbe trovare un processo di approvazione abbastanza semplice.

Parallelamente, si può pensare che possa trovare alcuni ostacoli alla sua introduzione, in relazione all'impatto che possono avere le nuove disposizioni sulle operazioni *cross border*²¹⁷ coinvolgendo più Paesi, in quanto le norme convenzionali si applicano in tutti i casi in cui risultano più favorevoli per il contribuente.

Il problema potrebbe insorgere dal fatto che se i trattati non contemplano lo stesso concetto di "stabile organizzazione virtuale" previsto dalla proposta di legge sulla *Digital Tax*, risulta evidente che la nuova norma domestica sarà destinata ad essere applicata nel caso in cui l'*e-commerce provider* non residente in Italia, risulti residente in uno Stato che non ha stipulato la convenzione sulle doppie imposizioni con lo Stato italiano.

²¹⁵ L'idea consisteva nell'introduzione di un'imposta *ad valorem* pari a 1 per cento sul valore dei montanti fatturati ai fini pubblicitari.

²¹⁶ Concepita come un'imposta "planetaria" sulla quantità dei dati trasmessi vi internet e basata sul numero di byte utilizzati, con aliquote differenziate a seconda della dimensione o del fatturato del contribuente e che dunque richiederebbe l'accordo di tutti gli Stati, con devoluzione degli introiti a una sorta di fondo internazionale; cfr. URICCHIO A., *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta "BIT TAX"*. Prospettive di riforma della fiscalità di internet, in "Diritto informatica" fasc. 4-5, 2005.

²¹⁷ Sono delle transazioni che implicano l'acquisto e la vendita di strumenti finanziari negoziati in mercati non domestici oppure la partecipazione di controparti residenti in Paesi diversi. Negli ultimi anni, si è assistito ad un aumento sia del numero che del volume delle transazioni *cross border*. Tra i diversi fattori che hanno contribuito a questa crescita, è possibile citare il progresso tecnologico e l'aumento della dimensione dei mercati finanziari dovuto, da un lato, alla liberalizzazione dei movimenti internazionali dei capitali e, dall'altro, alla deregolamentazione che ha portato ad un ampliamento della gamma di prodotti e servizi finanziari offerti. Il Sole 24 ore, 4 luglio 2011.

Capitolo III

I problemi di territorialità e gli interventi dell'OCSE

1. L'OCSE e le “linee guida” per una corretta interpretazione.

Già nei primi anni del 2000, sono stati pubblicati una serie di documenti da parte dell'OCSE, inerenti le problematiche di tipo fiscale derivanti dall'*e-commerce*.

Tra le varie pubblicazioni, è di rilevante importanza il rapporto del “*Technical Advisory Group*”, il quale è incentrato sulla definizione di “stabile organizzazione” e sul trattamento dei redditi derivanti dall'*e-commerce*.

In questo rapporto, viene esaminata la portata delle norme convenzionali in tema di tassazione degli utili delle imprese, in modo da poter valutare se può esserci concreta applicabilità al commercio elettronico.

All'art. 7²¹⁸ del Modello di Convenzione OCSE è inserita la disposizione che regola il trattamento fiscale degli utili di un'impresa che svolge la propria attività in uno Stato nel quale non è residente²¹⁹.

L'utile derivante da tale attività può essere assoggettato ad imposizione nello Stato nel quale l'impresa non ha la residenza, se in detto Stato è presente una “Stabile organizzazione”.

L'articolo in questione afferma che gli utili, per essere attribuiti alla stabile organizzazione, devono presentare delle caratteristiche ben determinate che permettano di accostarli ai redditi prodotti da imprese simili o paragonabili, o che operino nello stesso settore.

²¹⁸ «*The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controller by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other*» art. 7 Modello di Convenzione OCSE.

²¹⁹ La residenza delle persone fisiche in Italia è disciplinata dall'art. 2 T.U.I.R.: “Si considerano residenti nel territorio dello Stato le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del c.c.”; le condizioni che debbono essere verificate per considerare una persona residente sono innanzitutto il criterio temporale consistente nella maggior parte del periodo d'imposta e uno dei seguenti parametri alternativi: iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, domicilio nel territorio dello Stato (l'art. 43 c.c. stabilisce che “il domicilio di una persona è il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”), residenza civilistica (l'art. 43 c.c. dice che “la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale”); LUPI, Diritto tributario, Parte generale e Parte speciale, Giuffrè, Milano, ultima edizione.

Ad esempio, tali utili devono essere conseguibili da un'impresa "distinta" a parità di condizioni e in piena indipendenza e devono inoltre essere determinati sulla base dei criteri previsti dall'art. 9 del modello OCSE, ovvero al prezzo di libera concorrenza²²⁰.

Tuttavia, per quanto riguarda l'individuazione e il trattamento degli utili della "stabile organizzazione", l'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE ha dato luogo a diverse interpretazioni tra le quali gli Stati membri ne hanno accolte principalmente due, le quali sono contenute nel documento del *Committee on Fiscal Affairs*²²¹ sopra menzionato.

In particolare:

- *Relevant business activity approach*: questa teoria considera la stabile organizzazione legata in maniera indissolubile a tutto il complesso dell'impresa, quindi gli utili da essa prodotti non presentano differenze da quelli prodotti dall'impresa nel suo complesso;
- *Functionally separate entity approach*: la stabile organizzazione è considerata totalmente separata dall'impresa nel suo complesso, quindi gli utili da essa derivanti sono indipendenti dalla circostanza che gli stessi siano stati realizzati dall'impresa nel suo complesso.

Preso atto che gli Stati hanno dato differenti interpretazioni all'art. 7 della Convenzione OCSE, il documento del *Committee on Fiscal Affairs* ha come primo obiettivo il raggiungimento di un certo grado di uniformità, in modo da ridurre al minimo le divergenze che possano insorgere tra Stati che adottano diverse teorie.

Queste ultime infatti, essendo molto diverse tra loro, possono dar origine a problematiche di doppia imposizione o, al contrario, di non imposizione²²², in quanto la loro differenza fondamentale consiste nella rilevanza attribuita alle operazioni che avvengono tra casa madre e stabile organizzazione ai fini della determinazione del reddito di quest'ultima.

²²⁰ Il principio è enunciato dall'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE.

²²¹ OCSE, *Committee on Fiscal Affairs, Discussion Draft on the Attribution of Profit to Permanent Establishment*, 8 febbraio 2001.

²²² Si pensi, ad esempio, al caso in cui lo Stato dove è situata la stabile organizzazione adotti la seconda teoria mentre lo Stato della casa madre applichi la prima e preveda il sistema del credito per l'eliminazione della doppia imposizione. In caso di trasferimento di beni dalla stabile organizzazione alla propria casa madre, lo Stato della stabile organizzazione attribuirà alla medesima la realizzazione di un utile e lo assoggetterà ad imposizione di conseguenza; per contro, per lo Stato della casa madre non si avrà alcuna realizzazione di utile, nessuna imposizione e, conseguentemente, nessun riconoscimento dell'imposta applicata da parte dello Stato della stabile organizzazione; GALLI C., Primi orientamenti dell'OCSE in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico, in "Rivista di diritto tributario" fasc. 5 pag. 79, 2001.

Il *Technical Advisory Group* ha basato la sua analisi prendendo in considerazione la teoria del *functionally separate entity approach*, in quanto ritenuto più corretto per l'applicazione del principio di determinazione del prezzo di libera concorrenza²²³.

Poiché la teoria considerata tratta la stabile organizzazione alla stregua un'entità distinta e separata dal complesso dell'impresa, occorre identificare e raccogliere tutte le sue caratteristiche attraverso un determinato processo di analisi, al fine di valutare nel modo più corretto come la stessa contribuisca alla produzione degli utili.

Sostanzialmente, la procedura di analisi interpretativa delineata dal *Technical Advisory Group* si sviluppa in due fasi:

- Analisi funzionale d'impresa: in questa fase si procede con l'identificazione delle attività svolte dal complesso d'impresa che risultano rilevanti dal punto di vista economico, per poi scomporle e analizzarle in modo da individuare quali tra esse possano essere direttamente attribuibili alla stabile organizzazione; l'analisi prevede la valutazione del rischio²²⁴ in capo alla stabile organizzazione e la misurazione dell'effettivo grado di utilizzo dei beni a prescindere dal titolo giuridico²²⁵ e la loro localizzazione geografica²²⁶;
- Analisi comparativa: dopo aver identificato le caratteristiche fondamentali della stabile organizzazione, si procede con la rilevazione degli utili di "un'impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione"²²⁷. Dato che questi utili derivano da operazioni che intercorrono tra stabile organizzazione e casa madre o soggetti esterni, vengono considerate rilevanti le operazioni "reali" e "identificabili" dalle quali deriva un "effettivo trasferimento di rischi, responsabilità o benefici"²²⁸, quali risultano da scritture contabili. Una volta individuate si procede con l'attribuzione di un prezzo di trasferimento, stimato sulla base della

²²³ Art. 9 Modello di Convenzione OCSE.

²²⁴ Il rapporto del *Committee on Fiscal Affairs* assume che tutti i rischi connaturati a, o derivanti da, funzioni svolte dalla stabile organizzazione devono essere considerati come assunti da quest'ultima.

²²⁵ Ai fini dell'analisi sui beni che vengono utilizzati dalla stabile organizzazione, non è rilevante se questi siano di proprietà, in locazione e in comodato, ma viene solamente misurato il grado di utilizzo.

²²⁶ Analisi volta a verificare se tali beni si trovano nel territorio dello Stato della fonte o dello Stato di residenza.

²²⁷ Art. 7 Modello di Convenzione OCSE.

²²⁸ Le operazioni tra stabile organizzazione e casa madre considerate rilevanti ai fini della realizzazione di utili, riguardano ad esempio: fornitura di servizi, trasferimenti di risorse finanziarie, trasferimenti fisici di merci, utilizzo di beni immateriali.

comparazione delle operazioni che intercorrono tra imprese indipendenti, con l'osservanza dei seguenti fattori: condizioni contrattuali, strategie aziendali, condizioni economiche, analisi funzionale e caratteristiche intrinseche di beni e servizi.

Dopo aver preso atto della metodologia che viene applicata in sede di qualificazione di stabile organizzazione e di determinazione dei prezzi di trasferimento, il *Technical Advisory Group* ha applicato quanto detto finora ad un'impresa operante nel settore dell'*e-commerce*, analizzando nel dettaglio quattro fattispecie ipotetiche che comportano l'insorgenza di alcuni dubbi interpretativi:

- Presenza di un *server*, assumendo che costituisca una stabile organizzazione, che svolge automaticamente un'attività commerciale in assenza di personale: esposizione prodotti, gestione ordini, accettazione ordini con verifiche sulla carta di credito del consumatore, consegna del prodotto digitale²²⁹;
- Presenza di una serie di *server* fisicamente collocati in Stati diversi, i quali svolgono operazioni identiche tra loro;
- Nella stabile organizzazione è presente il personale che si occupa della fornitura di beni e servizi, della manutenzione del *server* e della gestione di quest'ultimo;
- L'*hardware* e il *software* utilizzati nella stabile organizzazione vengono sviluppati totalmente dalla stabile organizzazione stessa.

L'analisi funzionale della prima fattispecie, evidenzia che il *server* svolge interamente tutto il ciclo produttivo di utile, attraverso l'utilizzo di *software* e *hardware* intesi come beni immateriali e materiali.

Queste tipologie di beni, secondo il rapporto del *Technical Advisory Group*, non sono comunque sufficienti per lo svolgimento dell'attività, in quanto è necessario il marchio della casa madre.

²²⁹ La consegna non presenta alcuna caratteristica fisica, in quanto se si tratta della vendita di brani musicali la consegna avviene in forma digitale; nel caso in cui il consumatore dovesse preferire la consegna fisica, il *server* invierebbe l'ordine di consegna direttamente al magazzino.

Quest'ultimo infatti, consente di attrarre i consumatori ad acquistare i beni e i servizi offerti, in quanto vengono riconosciute in capo al marchio, le caratteristiche qualitative che contraddistinguono l'impresa nel suo complesso dalle imprese concorrenti.

Dato che il marchio e il cosiddetto “*e-commerce marketing intangible*”²³⁰ non appartengono di fatto alla stabile organizzazione ma alla casa madre, secondo il *Technical Advisory Group* sarebbe più opportuno imputare a quest'ultima gli utili derivanti dalla vendita automatica di questi beni, in quanto la stabile organizzazione “ne fa solamente uso” e né l'hardware né il software sono sufficienti allo svolgimento dell'attività.

Inoltre, in riferimento ai rischi, la stabile organizzazione non risente né del rischio di mercato né del rischio di credito, in quanto quest'ultimo è assunto interamente dalla società che ha emesso la carta di credito del consumatore²³¹ e il primo risulta essere marginale.

Anche nel caso in cui dovesse presentarsi l'eventualità di sostituire il bene venduto perché difettoso, il rischio risulterebbe comunque ridotto, in quanto, trattandosi di beni digitali, l'unico costo che verrebbe effettivamente sostenuto riguarderebbe il supporto fisico contenente tali beni, e se si trattasse di beni trasmessi per via elettronica, non insorgerebbe alcun costo.

Il *Technical Advisory Group* ha individuato due categorie di rischio tecnologico:

- il rischio derivante da un malfunzionamento del *server* che induce a perdite sulle vendite;
- il rischio derivante dal danno conseguente all'utilizzo fraudolento del *server* da parte di soggetti esterni come gli *hackers*²³².

Anche se potrebbero sorgere dei dubbi per quanto riguarda l'irrilevanza del rischio di perdita sulle vendite, a causa dell'assenza di scorte fisiche nella stabile organizzazione, il *Technical Advisory Group* ritiene comunque corretto attribuire una parte del rischio a quest'ultima, in quanto è connesso in maniera diretta alle funzioni che essa svolge.

²³⁰ Questo bene immateriale è la capacità del sito *web* di attirare i consumatori ad acquistare i prodotti che offre, attraverso la modalità di utilizzo, la veste grafica e i contenuti.

²³¹ Tutte le transazioni di commercio elettronico, vengono poste in essere appena viene regolato il pagamento, il quale viene autorizzato dalla società che ha emesso la carta di credito con la quale il consumatore paga il bene o servizio acquistato *online*.

²³² Dall'art. 615-ter Codice Penale, “Accesso abusivo ad un sistema informatico o telematico”, «chiunque abusivamente si introduce in un sistema informatico o telematico protetto da misure di sicurezza ovvero vi si mantiene contro la volontà espressa o tacita di chi ha il diritto di escluderlo».

Altri problemi sorgono in fase di analisi comparativa tra le funzioni svolte dalla stabile organizzazione che opera nel settore del commercio elettronico, e le funzioni che vengono svolte normalmente da una qualsiasi impresa che si occupa di vendita al dettaglio dei medesimi prodotti.

Dato che le trattative con la clientela, la distribuzione e il controllo del credito sono attività che svolge direttamente la casa madre, quanto svolge il *server* in maniera automatica è assimilabile puramente ad una attività di servizio, la quale comporta un rischio solamente circoscritto alla perdita della commissione che spetterebbe alla stabile organizzazione²³³.

Il rapporto del *Committee on Fiscal Affairs*, fa un'ulteriore distinzione nella quale prevede il verificarsi di altre due situazioni particolari:

- il caso in cui questo modello di “fornitura di servizi” prevede che i beni immateriali e materiali, messi a disposizione della stabile organizzazione, rimangono di proprietà della casa madre;
- il caso in cui avvenga solo il trasferimento dalla casa madre alla stabile organizzazione, dei beni materiali ed immateriali.

Il primo caso non avendo per oggetto nessun tipo di trasferimento di beni, è considerato irrilevante.

Per quanto riguarda la seconda ipotesi, essendoci un'operazione di trasferimento, è considerata rilevante ai fini della determinazione degli utili della stabile organizzazione.

Tuttavia, le problematiche che si riscontrano ai fini della corretta imputazione del reddito sono riconducibili al tentativo di individuare se il proprietario effettivo dei beni immateriali è la casa madre o la stabile organizzazione che si occupa della loro commercializzazione.

Il Commentario OCSE, non prevedendo alcun margine di profitto sulle operazioni che intercorrono tra casa madre e stabile organizzazione, aventi per oggetto beni immateriali, dispone di ripartire il costo del bene tra le varie parti dell'impresa.

Propriamente per la maggioranza di transazioni che hanno per oggetto beni immateriali, la soluzione prevista dal Commentario OCSE è indubbiamente svantaggiosa nel settore dell'economia digitale, soprattutto per il fatto che il costo di produzione di tali beni è enormemente inferiore al loro valore economico.

²³³ Cfr International Transfer Pricing Journal, IBFD Publications, 1993/94, n. 3 e 1995 n. 1.

Nel caso in cui tali beni determinassero il reddito della stabile organizzazione limitatamente al loro costo di produzione, si otterrebbe un trattamento tributario totalmente diverso dal caso di transazioni intercorrenti tra imprese indipendenti.

In base al rapporto, una volta individuate le operazioni che intercorrono tra la casa madre e la stabile organizzazione, occorre determinare il loro valore normale.

Se la “sede secondaria” della casa madre fosse qualificabile come “fornitore di servizi a contratto”, il reddito viene determinato in base alla commissione che viene percepita per lo svolgimento di tali limitate funzioni.

La stima della commissione è determinata in base ad un confronto di prezzo, praticato da un fornitore che eroga il medesimo servizio.

Nel caso in cui la stabile organizzazione fosse qualificabile come un “fornitore indipendente di servizi”, è necessario individuare delle «operazioni comparabili al trasferimento dei beni materiali e immateriali necessari per l’avvio dell’attività della stabile organizzazione»²³⁴.

Se ciò fosse possibile, troverebbe applicazione il metodo del confronto del prezzo, in caso contrario verrebbe applicato il metodo del costo maggiorato.

Quest’ultimo metodo, si basa sulla stima dei margini di profitto riconducibili a imprese, che si occupano della fornitura di servizi *Internet* e che presentano caratteristiche comuni tra loro.

Anche nel caso in cui si dovesse verificare la seconda fattispecie, cioè quando sono presenti più *server* in Stati diversi, si incontrano le stesse difficoltà sia nell’applicazione del modello del “fornitore indipendente di servizi” sia in quello del “fornitore di servizi a contratto”.

L’unico aspetto che distingue la seconda fattispecie dalla prima, riguarda lo smistamento delle funzioni del ciclo produttivo di utile tra i vari *server*, così da ridurre il rischio derivante da un possibile malfunzionamento che porterebbe conseguentemente alla realizzazione di perdite sulle vendite.

In riferimento alla terza fattispecie, la presenza di personale che si occupa della manutenzione del *server* e del sito *web* e dei servizi post vendita, non modifica la produzione dell’utile dell’impresa nel suo complesso dato che tali costi non vengono addebitati ai clienti.

Il *Technical Advisory Group* ha concluso che la stabile organizzazione può essere anche in questo caso, qualificata come attività di “fornitore indipendente di servizi” o di “fornitore di servizi a contratto”, in quanto il personale svolge funzioni di limitata capacità decisionale.

La diversità sta nel fatto che con la presenza del personale, si applicano due metodologie diverse ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento:

²³⁴ GALLI C., Primi orientamenti dell’OCSE in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico, in “Rivista di diritto tributario”, fasc. 5, 2001, pag. 79.

- nel caso del modello di “fornitore indipendente di servizi”, il personale è una variabile rilevante, solo per l’identificazione di operazioni comparabili tramite le quali avviene il confronto del prezzo o del costo maggiorato;
- nel modello del “fornitore di servizi a contratto” si deve tenere conto della presenza del personale per l’applicazione del costo maggiorato.

La quarta e ultima fattispecie, prevede invece che il personale gestisca interamente il sito *web* della stabile organizzazione, senza alcun tipo di trasferimento di beni materiali e immateriali proveniente dalla casa madre.

Il fatto che questi beni vengano sviluppati o acquistati direttamente dal personale della stabile organizzazione incide non poco sulla determinazione dell’utile di quest’ultima, la quale può utilizzare il metodo del confronto di prezzo.

Il rapporto del *Technical Advisory Group*, prendendo in considerazione i prodotti digitali e il commercio elettronico, illustra le difficoltà che si riscontrano nel determinare gli utili di una stabile organizzazione di imprese digitali. Le problematiche stanno principalmente nel fatto che la struttura di questa tipologia di imprese, il più delle volte si sostanzia in uno o in più *server*.

Nonostante la soluzione interpretativa che è stata fornita precisa che non deve essere applicata passivamente ad ogni operazione, propriamente per il fatto che le imprese digitali presentano modelli di *business* e caratteristiche in continuo mutamento e talvolta, totalmente nuove.

È inoltre importante constatare, che la conclusione del *Technical Advisory Group* nel rapporto pubblicato tra il 2000 e il 2001, tende comunque a «privilegiare lo Stato di residenza della casa madre anziché lo stato della fonte della stabile organizzazione»²³⁵.

²³⁵ GALLI C., Primi orientamenti dell’OCSE in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico, in “Rivista di diritto tributario”, fasc. 5, 2001, pag. 79.

2. “Stabile organizzazione”: sempre più vicini ad una soluzione.

«La stabile organizzazione costituisce la fattispecie in cui si verifica quella forma di collegamento con il territorio dello Stato che legittima quest'ultimo a tassare il reddito prodotto da un'impresa estera»²³⁶.

Se un soggetto non residente svolgesse un'attività di tipo imprenditoriale realizzando dei profitti, questi non potrebbero essere assoggettati a tassazione nello Stato della fonte se in detto Stato non esistesse una stabile organizzazione²³⁷.

Sebbene l'OCSE si sia espressa in maniera abbastanza specifica fornendo una definizione dettagliata²³⁸ di tale concetto, si riscontrano ancora problemi interpretativi riconducibili a situazioni particolari nelle quali si tenta di valutare se il soggetto non residente²³⁹, operi in Italia tramite una stabile organizzazione o meno.

Probabilmente il problema risiede nell'insufficienza normativa, in quanto è impossibile riuscire a regolare e a prevedere innumerevoli situazioni reali e diverse tra loro, attraverso una disciplina di portata generale che sia in armonia con le leggi nazionali e i principi comunitari.

Parte del problema è indubbiamente dovuta all'introduzione di nuovi sistemi informatici quasi del tutto autosufficienti, in grado di gestire intere attività economiche con minimi interventi umani.

²³⁶ “La nozione di stabile organizzazione”, Capitolo II, paragrafo 8, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²³⁷ “Se invece fosse possibile tassare i redditi derivanti dall'attività imprenditoriale di un soggetto non residente, che non opera tramite una stabile organizzazione, dovremmo immaginare la possibilità, per lo Stato, di tassare anche le esportazioni effettuate dall'impresa estera nel territorio dello Stato stesso”, “La nozione di stabile organizzazione”, Capitolo II, paragrafo 8, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²³⁸ Si fa riferimento alle definizioni di stabile organizzazione materiale e stabile organizzazione personale, dell'art. 5 del Modello di Convenzione del quale si tratterà nei paragrafi successivi, Capitolo dodicesimo: La fiscalità internazionale, paragrafo 4.1, TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 2 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino; Cfr. LUPI, Diritto tributario, Parte generale e Parte speciale, Giuffrè, Milano, ultima edizione.

²³⁹ Le norme riguardanti la residenza delle società in Italia presentano simili criteri, ma fanno la distinzione tra società di persone e società di capitali. L'art. 5 comma 2 T.U.I.R. riguarda le società di persone: “si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale, o la sede dell'amministrazione, o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”. L'art. 73 T.U.I.R. afferma che “ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale, o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”. Oltre al requisito temporale consistente “nella maggior parte del periodo d'imposta”, che potrebbe coincidere con l'anno solare, gli elementi alternativi (ne basta uno) da osservare sono la sede legale (dato formale, si individua nei pubblici registri e nello Statuto della società), la sede dell'amministrazione (inteso come il luogo in cui vengono assunte le decisioni strategiche per la vita della società), l'oggetto principale dell'attività (consiste nell'attività della società definita nello Statuto); per un approfondimento dei casi di doppia residenza e dei casi in cui risulta difficile determinare la residenza, vedi: LUPI, Diritto tributario, Parte generale e Parte speciale, Giuffrè, Milano, ultima edizione; TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova; TOSI L., VIOTTO A., GIOVANARDI A., Codice tributario 2011, 2011, Giappichelli, Torino; caso National Grid Indus BV sentenza della Corte (grande sezione) del 29 novembre 2011 causa c-371/10; sentenza 11 marzo 2004 causa c-09/02; sentenza della Corte del 27 settembre 1988, causa 81/87 Daily Mail.

Ma una delle cause principali di queste problematiche, risiede nell'incapacità della giurisprudenza di stare al passo con l'innovazione, la quale ha investito e ridefinito tutti i concetti che un tempo definivano il sistema economico.

Nel paragrafo precedente si è fatto cenno al rapporto del *Technical Advisory Group*, nel quale sono descritte le procedure di analisi che vengono adottate in sede di qualifica di stabile organizzazione.

Fermo restando a quanto già anticipato sull'impossibilità di utilizzare e applicare le soluzioni descritte in via automatica a tutti i casi, è interessante dare evidenza ad una recente sentenza che presenta dei problemi molto vicini a quanto trattato finora.

Ci si riferisce alla sentenza della Corte di cassazione n. 5649 del 20 marzo 2015, la quale, oltre a contenere interessanti disposizioni sul tema IVA²⁴⁰ e sulla valutazione de marchi²⁴¹, prevede delle decisioni importanti sulla modalità di integrazione dell'ipotesi di "stabile organizzazione" sotto il profilo convenzionale e comunitario.

La sentenza in esame, riguarda il noto stilista Dirk Bikkembergs, un cittadino belga nato in Germania e residente nel Regno Unito, che al tempo della vicenda possedeva una società lussemburghese²⁴² con la quale operava nel territorio italiano.

Tra gli anni 2002 e 2006, il gruppo Bikkembergs presentava un'architettura organizzativa simile a quelle di Google e di Apple viste nel primo capitolo²⁴³.

L'azienda produceva i propri capi di abbigliamento attraverso una società italiana denominata "22 Srl", mentre la commercializzazione era affidata ad una società stabilita in Lussemburgo che prendeva il nome di "International Fashion Factors Sàrl".

Al giorno d'oggi, l'architettura organizzativa del gruppo ha assunto forme diverse rispetto al passato, in quanto l'intera vicenda ha messo in serie difficoltà il complesso aziendale, al punto di costringerlo indirettamente a iniziare delle trattative per la cessione dei marchi già a seguito della sentenza di primo grado.

Tra il 2002 e il 2006 il controllo delle società "22 Srl" e "International Fashion Factors Sàrl" era in capo alla *holding* denominata "Cobalt BV", la quale era stabilita nel territorio olandese dell'Aja.

L'intero gruppo Bikkembergs era organizzato come illustrato nel seguente schema:

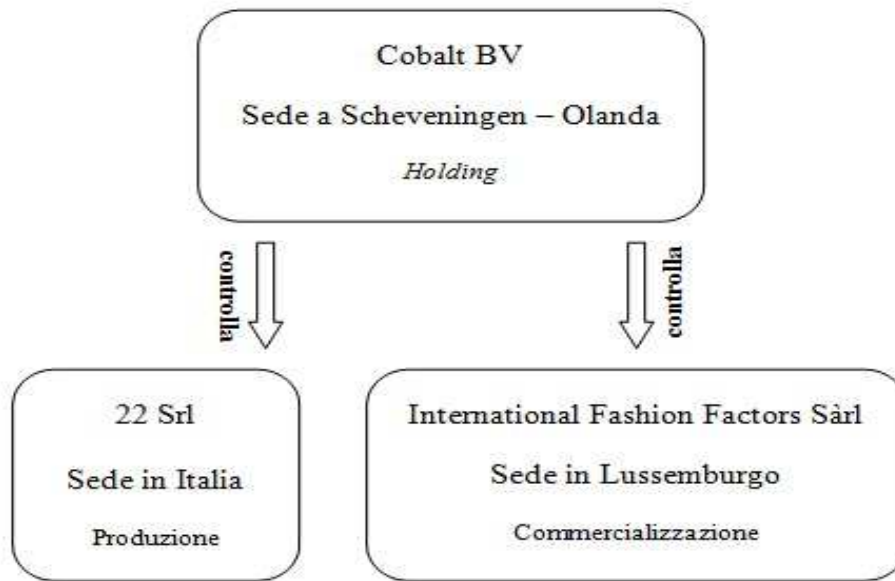
²⁴⁰ La sentenza in esame descrive le modalità di applicazione dell'IVA nelle transazioni infragruppo.

²⁴¹ Sentenza Cass. n. 5649, 20 marzo 2015, prevede delle disposizioni sulla determinazione del valore di mercato delle provvigioni sulle vendite e quello della remunerazione dei marchi.

²⁴² ALESSANDRA F., *Le strategie dei gruppi internazionali dopo la stretta fiscale sulle CFC*, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2011.

²⁴³ Capitolo I paragrafo 3. **I Colossi del web e le strategie fiscali.**

GRUPPO BIKKEMBERGS



Nel 2008 l’Agenzia delle entrate accusava la multinazionale di aver evaso il Fisco italiano, in quanto le indagini svolte dalla polizia tributaria avevano portato a ritenere che la “22 Srl” fosse una stabile organizzazione che non aveva mai presentato la dichiarazione dei redditi e che non aveva assolto l’obbligo di versamento dell’IVA²⁴⁴.

Nel luglio 2010 sono stati respinti i ricorsi presentati dal gruppo Bikkembergs, e la Commissione tributaria provinciale di Pesaro confermava gli accertamenti del 2008.

Successivamente, il giudice di merito di seconda istanza ha circoscritto l’evasione fiscale della stabile organizzazione in Italia tra l’anno 2005 e 2006²⁴⁵, in quanto non c’erano elementi probatori sufficienti per le annualità precedenti.

Il motivo per il quale è stato deciso di considerare il 2005 come anno dal quale veniva commesso il reato di evasione fiscale²⁴⁶, riguarda il fatto che la società “International Fashion

²⁴⁴ In Italia era presente una stabile organizzazione della società di diritto che risiedeva in Lussemburgo, proprio questa ragione la 22 Srl doveva versare l’IVA, in quanto la localizzazione in Italia di una parte delle attività della società lussemburghese, comportava una riqualificazione ai fini IVA.

²⁴⁵ Comm. Trib. Reg. Marche, Sez. II, il 24 giugno 2011 n. 44.

²⁴⁶ Secondo l’art. 5 “Omessa dichiarazione” del Decreto legislativo “legge sui reati tributari”, 10 marzo 2000, n.74: «È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire centocinquanta milioni (30000€ ora). Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.»

Factors Srl” del gruppo Bikkembergs aveva introdotto un “complesso sistema informatico”²⁴⁷ che gestiva tutti gli ordini attraverso un sito *web* dedicato.

Quest’ultimo veniva a sua volta gestito dal personale amministrativo che si occupava delle vendite della società “22 Srl”.

Tuttavia, secondo quanto è disposto dalla normativa nazionale, non è propriamente corretta la presunzione dell’esistenza di una stabile organizzazione in Italia mossa dall’Agenzia delle entrate, in quanto la normativa contenuta nel T.U.I.R. escluderebbe tale ipotesi.

La circostanza che consentirebbe di qualificare una stabile organizzazione²⁴⁸, consiste nella combinazione tra sistema informatico volto alla trasmissione e alla conservazione dei dati e l’impiego di personale amministrativo della filiale italiana.

La Corte di appello di Ancona il 27 settembre 2012, «confermando la sentenza emessa dal Tribunale di Urbino in data 20 ottobre 2011», ha inflitto una pena di un anno e 10 mesi di reclusione al legale rappresentante della IFF Srl²⁴⁹ con sede in Lussemburgo, per omessa dichiarazione²⁵⁰.

Veniva, quindi, considerato accertato il fatto che la IFF «avesse operato in Italia attraverso una sua stabile organizzazione costituita presso la società italiana 22 Srl»²⁵¹ tra il 2004 e il 2005, e che doveva essere obbligata a presentare le dichiarazioni di imposta e al pagamento delle imposte nel nostro Paese.

La sentenza della Corte d’appello di Ancona del 27 settembre 2012 n. 2833/12²⁵², condannava l’amministratrice delegata della IFF Srl a 10 mesi di reclusione.

Quest’ultima, in qualità di rappresentante legale, presentò un ricorso contro la sentenza della Corte d’appello fondato su cinque motivi:

²⁴⁷ Il sito *web* di un’impresa non può configurarsi come una stabile organizzazione, mancando dei suoi requisiti fondamentali. Il “server”, invece, in talune ipotesi, può rappresentare la sede fissa di affari attraverso la quale un’impresa non residente esercita nello Stato della fonte la propria attività. In particolare, indipendentemente dalla presenza di personale addetto al suo funzionamento, aggiornamento, o caricamento di dati commerciali, un “server” che ospita, in via esclusiva, in sito “*web*” di un’impresa che ha per oggetto la commercializzazione di beni “*on-line*”, potrebbe essere considerato come stabile organizzazione della società non residente.

²⁴⁸ Eccezioni alla definizione di stabile organizzazione: Alcune attività le quali, finora, sulla base del testo dell’articolo “stabile organizzazione”, normalmente incluso negli accordi bilaterali sottoscritti dall’Italia, rientravano, “a priori”, tra le eccezioni e pertanto non configuravano una stabile organizzazione, a causa della loro natura ritenuta meramente accessoria, rischiano di ritrovarsi in una ben diversa situazione a seguito delle modifiche che saranno apportate al Modello OCSE, nel quadro del piano d’azione BEPS. La nuova proposta, se approvata, estenderà a tutte le attività stabilite la necessità di avere “un carattere preparatorio o ausiliario”, al fine di essere considerate come delle eccezioni alla definizione generale di stabile organizzazione; ROCCATAGLIATA F., “Per la stabile organizzazione occorre una idonea combinazione di risorse umane e tecnologia”, in “Corriere Tributario” n. 26, 2015.

²⁴⁹ International Fashion Factors Srl.

²⁵⁰ Di cui art. 5 del Decreto legislativo n. 74 del 2000.

²⁵¹ Cit. Corte d’Appello di Ancona, 27 settembre 2012, n.2833/12.

²⁵² Sentenza che ha confermato il giudizio del Tribunale di Urbino del 20 ottobre 2011.

- Contestava l'errata applicazione della normativa convenzionale in ordine alla qualificazione di "stabile organizzazione"²⁵³;
- Riteneva illogico il modo in cui sono stati valutati gli indizi ai fini della determinazione della sentenza impugnata;
- Con il terzo e il quarto motivo contestavano la legittimità della sentenza impugnata;
- Contestava la mancanza dell'elemento soggettivo del reato contestato a carico del rappresentante legale.

Dato che il giudizio penale necessita di un grado di attenzione maggiore rispetto alla materia tributaria, con la sentenza della Corte di Cassazione del 20 marzo 2015²⁵⁴ n. 5649 viene annullata senza rinvio la decisione della Corte d'Appello in merito alla sussistenza della stabile organizzazione della IFF Sàrl.

La sentenza ha infatti stabilito che «in materia di imposte dirette, la mera introduzione di un sistema informatico avanzato non è, di per sé, un elemento sufficiente a configurare una stabile organizzazione in Italia di un'impresa estera»²⁵⁵.

Inoltre, venendo a mancare «quella ampia e tendenzialmente generalizzata autonomia gestionale, decisoria e di programmazione»²⁵⁶ in capo alla 22 Srl, non c'erano elementi sufficienti per configurare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

La sorprendente conclusione a cui è giunta la Corte di cassazione in quest'altro giudizio stabilisce che: «Non essendo (...) risultato che 22 Srl avesse quella ampia e tendenzialmente generalizzata autonomia gestionale, decisoria e di programmazione che solamente, alla luce del riportato e condiviso orientamento giurisprudenziale formatosi in seno a questa Corte, può consentire di far ravvisare l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ad una impresa avente, per il resto, sede oltreconfine, appare viziata, per manifesta illogicità della sua motivazione, la sentenza della Corte d'Appello che, invece, ha ravvisato, sulla base

²⁵³ Corte d'Appello di Ancona, 27 settembre 2012, n.2833/12, primo motivo e ss., pagina 2.

²⁵⁴ Pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 10 febbraio 2015.

²⁵⁵ Sentenza Corte di Cassazione, Sez. trib., 20 marzo 2015 (10 febbraio 2015), n.5649 cfr. GINANNESCHI S., Non integra una stabile organizzazione la mera assistenza commerciale in favore di una controllata estera, in "Rivista di giurisprudenza tributaria" n. 5, 2014.

²⁵⁶ Sentenza Corte di Cassazione, Sez. trib., 20 marzo 2015 (10 febbraio 2015), n.5649.

di elementi del tutto privi di effettiva significatività, l'esistenza di detta organizzazione stabile»²⁵⁷.

Difettando in capo alla società di cui l'imputata era il legale rappresentante, il requisito della stabile organizzazione presupposto dal capo d'imputazione, la Cassazione ha annullato, senza rinvio, la decisione della Corte d'appello²⁵⁸.

2.1. La “stabile organizzazione” secondo il T.U.I.R.

La normativa nazionale che definisce il concetto di stabile organizzazione²⁵⁹, prevista all'art. 162 del T.U.I.R., è stata introdotta nel sistema legislativo nel 2004 con il Decreto legislativo n. 344²⁶⁰.

Confrontando l'anno in cui è entrato in vigore tale concetto e gli anni in cui ha avuto luogo il caso “Bikkembergs”²⁶¹, è chiaro che prima del 2004 trovava applicazione solamente la Convenzione tra Italia e Lussemburgo contro le doppie imposizioni²⁶².

Non essendoci altre disposizioni previste dalla legge in ambito nazionale, applicabili al contenzioso in questione, la Convenzione era l'unica fonte normativa idonea, in quanto prevedeva espressamente il concetto di stabile organizzazione e i casi in cui quest'ultima non era ritenuta come tale all'art. 5: «Ai fini della presente Convenzione, l'espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato».

In base a questa disposizione si osserva che la “sede fissa d'affari” non deve essere precaria, cioè deve consentire un esercizio continuativo dell'attività economica del soggetto non

²⁵⁷ Sentenza Corte di Cassazione, Sez. trib., 20 marzo 2015 (10 febbraio 2015), n.5649.

²⁵⁸ ROCCATAGLIATA F., “Per la stabile organizzazione occorre una idonea combinazione di risorse umane e tecnologia”, in “Corriere Tributario” n. 26, 2015.

²⁵⁹ Cfr DONEDDU G., Stabile organizzazione, commissionario e doppia imposizione internazionale. In “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.4, 2013; cfr. MANDARINO P., SAINI A., Deducibilità dei costi da stabili organizzazioni “black list”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2013.

²⁶⁰ Il presente D. Lgs. N. 344, del 12 dicembre 2003, in vigore dal 1° gennaio 2004, introduce il concetto di “stabile organizzazione”; cfr. PERRONE L., “la stabile organizzazione”, in “Rassegna tributaria” n.3, 2004; cfr. STESURI A., “La stabile organizzazione post riforma fiscale”, in “Il fisco” n.17, 2005.

²⁶¹ Entrata in vigore concetto di “stabile organizzazione” 2004, l'anno in cui avuto luogo il caso “Bikkembergs” 2002-2006.

²⁶² Convenzione firmata a Lussemburgo il 3 giugno 1981, ratificata con Legge 14 agosto 1982 n.747, pubblicata in G.U. il 14 ottobre 1982 n. 284.

residente, comprendendo nello spazio circoscritto tutti i beni materiali che vengono impiegati anche se a titolo diverso della proprietà²⁶³ e i beni condivisi con altre imprese.

Il requisito della non precarietà, viene inteso sia in termini temporali che in termini spaziali, si intende che la stabile organizzazione debba avere una certa durata e non che debba durare per un tempo indefinito²⁶⁴.

L'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE si riferisce al fatto che le attività devono essere svolte con continuità anche se in modo stagionale o anche se subiscono interruzioni temporanee, ma l'importante è che non devono essere occasionali.

Infatti al comma 3, non si considera che vi sia una “stabile organizzazione” se:

- «a) si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di merci appartenenti all'impresa;
- (...) d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa».

In riferimento a quanto appena riportato, è utile sottolineare che al fine di integrare l'ipotesi di una stabile organizzazione, quest'ultima deve servire per l'esercizio di un'attività rilevante nel complesso degli affari che vengono realizzati dal soggetto non residente, e non meramente ausiliaria o accessoria.

Inoltre “non è necessario che tale attività generi dei profitti, ma i profitti devono realizzarsi interamente e parzialmente attraverso le attività della sede fissa, anche se fuori dal Paese in cui questa è ubicata”²⁶⁵.

Con l'integrazione legislativa avvenuta nel 2004, veniva introdotto l'art. 162 del T.U.I.R, il quale fornisce il concetto di “stabile organizzazione” con un maggior grado di dettaglio rispetto alla Convenzione e contenendo delle disposizioni sugli elaboratori elettronici.

Di fondamentale importanza è il comma 5 dell'art. 162, il quale si riferisce ai sistemi informatici e all'*e-commerce*, per i quali l'OCSE ha elaborato delle soluzioni previste nell'*Action Plan*²⁶⁶.

²⁶³ Contratto di locazione, contratto di noleggio ecc.

²⁶⁴ TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁶⁵ “La nozione di stabile organizzazione”, Capitolo II paragrafo 8, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁶⁶ Si rimanda al Capitolo IV: Il Progetto “BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*”.

In riferimento agli elaboratori elettronici, l'art. 162 T.U.I.R. al comma 5 dispone che «oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi».

Questa disposizione consente di dire che il sito *web* di un'impresa estera localizzato in Italia non è qualificabile come stabile organizzazione e stando a quanto indicato dall'articolo, non sarebbe sufficiente nemmeno la presenza di un *server*.

Anche l'OCSE si era espressa disponendo che il sito *web* non integra l'ipotesi di una sede fissa d'affari, perché è un bene immateriale, non consiste in un'apparecchiatura automatica e per il fatto che potrebbe limitarsi allo svolgimento di una funzione di raccolta dati o pubblicitaria.

In base all'interpretazione del Modello OCSE, si possono fare due tipi di distinzioni in merito al *server*:

- Se viene ospitato all'interno di una “struttura più ampia” non si ha stabile organizzazione;
- Se si sostanzia in un impianto fisico collocato ed individuato in un posto definito, allora potrebbero sussistere gli estremi per qualificarlo come stabile organizzazione²⁶⁷;

Date le difficoltà riscontrate in sede di applicazione dell'art. 5 della Convenzione al caso “Bikkembergs” e l'introduzione di una specifica normativa, sembrerebbe scontato che quest'ultima dovrebbe trovare diretta applicazione ai fini di un più corretto giudizio.

Tuttavia ci sono pareri²⁶⁸ che ritengono più opportuna la continua applicazione dell'art. 5 della Convenzione, in quanto l'art. 162 T.U.I.R. al comma 1 pone un limite di applicabilità: «fermo restando quanto previsto dall'articolo 169 (...)».

Propriamente per questo limite sorgono dei dubbi riguardanti l'applicazione dell'art. 162, in quanto l'art. 169 prevede che «le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione».

²⁶⁷ Si rimanda al paragrafo 3.3.

²⁶⁸ Cfr. ROCCATAGLIATA F., “Per la stabile organizzazione occorre una idonea combinazione di risorse umane e tecnologia”, in “Corriere Tributario” n. 26, 2015, pag. 2020-2021.

Ai fini di definire un quadro completo del sistema normativo riguardante questo ambito e di prendere atto delle disposizioni che prevede, è opportuna un'analisi completa del “nuovo” art. 162.

Al comma 1 dell'art. 162, viene descritto il concetto di “stabile organizzazione” in senso materiale²⁶⁹ come «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», totalmente in linea con quanto previsto dall'art. 5 della Convenzione Italia-Lussemburgo.

Al comma 2 e 3 di detto articolo, si trovano i casi specifici che qualificano la sede fissa d'affari del soggetto non residente, come stabile organizzazione: «1. a) una sede di direzione b) una succursale c) un ufficio d) un'officina e) un laboratorio f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali (...) 3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione²⁷⁰, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato “stabile organizzazione” soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi²⁷¹».

Oltre ad essere descritti i casi in cui la sede fissa d'affari è qualificabile come “stabile organizzazione”, al comma 4 del presente articolo sono previsti anche i casi in cui non viene considerata come tale: «una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se: a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario».

²⁶⁹ L'art. 162 T.U.I.R. distingue la stabile organizzazione materiale da quella personale, in quanto la prima si riferisce ad una struttura fissa.

²⁷⁰ L'art. 5 del Modello OCSE paragrafo 3 stabilisce che “un cantiere di costruzione o montaggio costituisce una stabile organizzazione solamente se ha una durata superiore ai 12 mesi”; quindi in caso di contrasto tra la norma del T.U.I.R. e la Convenzione, si applica la norma più favorevole: in base alla norma dell'art. 162 T.U.I.R. si può dire che l'impresa estera ha una stabile organizzazione in Italia perché ha un cantiere di durata di 5 mesi, mentre secondo le disposizioni del Modello OCSE tale cantiere non sarebbe qualificato come stabile organizzazione perché di durata inferiore a 12 mesi; in questo caso trova applicazione la Convenzione perché più favorevole, quindi il reddito dell'impresa estera in esempio non è tassato in Italia.

²⁷¹ Aspetto temporale del concetto di stabile organizzazione.

Per quanto riguarda il concetto di stabile organizzazione in senso personale²⁷², l'art. 162 T.U.I.R. prevede espressamente, al comma 6, che «nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni».

Il caso potrebbe riguardare l'agente monomandatario che conclude contratti in nome e per conto dell'azienda non residente, come se egli fosse quell'impresa²⁷³.

Al comma 7 del presente articolo viene poi previsto il caso in cui «non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività».

Quindi la norma si riferisce ai margini di autonomia che sono in capo alla persona fisica che agisce in nome e per conto dell'impresa non residente: se non è condizionata dalle direttive date dall'impresa e agisce nell'ambito della sua volontà, allora non è qualificabile come stabile organizzazione²⁷⁴.

Per completare l'analisi della normativa italiana del T.U.I.R., oltre al caso previsto dal comma 8, è rilevante il comma 9, il quale è anche direttamente correlato al caso Philip Morris²⁷⁵: «il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra».

Per quanto riguarda la modalità di imposizione, la stabile organizzazione è intesa come un vero e proprio soggetto autonomo, infatti il reddito derivante dallo svolgimento della sua attività economica, viene isolato dal reddito prodotto dalla casa madre nello Stato estero in cui è residente, e viene assoggettato a tassazione nello stato in cui risiede la stabile organizzazione.

²⁷² FORT G., Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione "personale", in "Corriere Tributario" n.38, 2013.

²⁷³ Può non essere una struttura fissa, ma una persona fisica che rappresenta la *longa manus* dell'impresa nel territorio dell'altro Stato.

²⁷⁴ Risulta fondamentale l'indipendenza della persona rispetto all'impresa: in presenza di autonomia decisionale non si tratta di stabile organizzazione personale.

²⁷⁵ Cfr. GUGLIELMI S., "Il caso Philip Morris nelle recenti modifiche al Commentario OCSE", in "Fiscalità Internazionale", marzo-aprile 2006.

L'unica differenza che distingue la modalità di imposizione della stabile organizzazione prevista dal T.U.I.R. e quella prevista dal Modello di Convenzione OCSE, riguarda la “forza attrattiva dei redditi”²⁷⁶.

Secondo la Convenzione la forza attrattiva è “limitata”, cioè si considerano redditi della stabile organizzazione solamente gli utili che possono essere a questa attribuiti, in quanto riferibili allo svolgimento dell'attività economica o a beni collocati al suo interno.

Per quanto riguarda invece la normativa nazionale, l'art. 152 T.U.I.R. al comma 1 stabilisce che «per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, eccettuate le società semplici, il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II, sulla base di apposito conto economico relativo alla gestione delle stabili organizzazioni e alle altre attività produttive di redditi imponibili in Italia».

La forza attrattiva risulta quindi non limitata, perciò alla stabile organizzazione vengono attratti sia i redditi direttamente riferibili ad essa e anche quelli derivanti da altre attività che producono utili imponibili in Italia.

2.2. Il concetto di “stabile organizzazione” ai fini IVA.

In base al comma 1 dell'art. 35 del D.P.R. n.633 del 1972²⁷⁷, se un soggetto non residente dovesse intraprendere l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o istituire una stabile organizzazione, deve darne comunicazione all'Ufficio competente per territorio il quale gli attribuirà una partita IVA.

Secondo la norma, in riferimento ai diritti previsti dalla disciplina IVA e agli obblighi sostanziali e formali, il soggetto non residente che ha istituito una stabile organizzazione viene assimilato ai soggetti passivi residenti.

²⁷⁶ Cfr MATTIOLI M., TRABUCCHI A., “La stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti nel Decreto crescita e internazionalizzazione”, in “Corriere Tributario” n.25, 2015.

²⁷⁷ «I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia; la dichiarazione e' redatta, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto» art. 35 comma 1 in vigore dal 13 dicembre 2014, D.P.R. n. 633 del 1972.

Tali disposizioni sembrano essere del tutto chiare, ma uno dei problemi di cui si è discusso a lungo riguarda la questione della territorialità delle prestazioni di beni e servizi, in quanto è condizionata proprio dalla presenza di una stabile organizzazione.

I dubbi nascono quando ci si domanda, se quest'ultima debba essere inquadrata alla stregua dei soggetti passivi del tributo o se a tale titolo sia riconducibile solo il soggetto estero titolare della stabile organizzazione.

Se quest'ultima venisse qualificata come “soggetto passivo”, le operazioni poste in essere tra la stabile organizzazione e la casa madre verrebbero considerate imponibili.

Il giudice comunitario si è espresso con la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea C-2010/04 del 23 marzo 2006: «posto che una succursale non costituisce un ente giuridico autonomo della società (o dell'impresa) di cui fa parte né sopporta ordinariamente i rischi economici inerenti all'attività imprenditoriale, essa non può essere considerata un soggetto che svolge un'attività economica in modo indipendente, con la conseguenza che devono ritenersi irrilevanti, ai fini IVA, le transazioni che intervengono tra questa e la casa madre (...)».

A tale regola però, fanno eccezione delle determinate operazioni che la Direttiva ritiene comunque rilevanti ai fini IVA anche se coinvolgono un medesimo soggetto²⁷⁸.

Le modifiche apportate all'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevedono che la stabile organizzazione venga considerata un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute, sono da ritenersi strumentali ai fini della localizzazione delle operazioni.

Al di là dei dubbi interpretativi, non avrebbe luogo la creazione di un soggetto passivo d'imposta “ma l'attrazione in capo alla stabile organizzazione di obblighi e diritti formali e sostanziali, in presenza di determinate situazioni anche non riferibili direttamente o specificamente ad essa”²⁷⁹.

In riferimento alla teoria che ruota attorno al concetto di “stabile organizzazione” in ambito IVA, ci sono altri dibattiti aperti²⁸⁰.

Dato l'assetto normativo vigente, sorgono dei dubbi che riguardano gli aspetti teorici previsti dalle leggi attuali, generando la necessità di un'integrazione a livello legislativo in grado di far luce su tre principali questioni:

²⁷⁸ Capitolo IV par. 3 “La stabile organizzazione nell'IVA”, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁷⁹ Cit. TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁸⁰ Per un approfondimento si veda CENTORE P., “Centro di attività stabile IVA e stabile organizzazione reddituale: temi a confronto”, in “Fiscalità e commercio internazionale” n.10, 2014.

- Un maggior grado di dettaglio sulla “consistenza” della stabile organizzazione, in riferimento all’impiego di mezzi tecnici ed umani;
- Può essere ammessa una stabile organizzazione “passiva”, cioè che si occupa solamente di acquisti di beni?
- È da ritenersi corretto che i trasferimenti interni tra Casa Madre e *branch* siano rilevanti ai fini IVA mentre i trasferimenti di servizi *intercompany* siano del tutto irrilevanti?²⁸¹

Oltre alle lacune legislative appena descritte, il più delle volte, le disposizioni normative trovano difficoltà nella loro corretta applicazione perché non tengono conto dell’effetto che hanno sul piano pratico, in quanto gli operatori economici sentono la necessità di un maggior grado di dettaglio per non trovarsi in situazioni dubbie e poco chiare dal punto di vista procedurale.

Per quanto riguarda l’aspetto reale, sorgono quindi dei dubbi in capo agli operatori economici, in riferimento ai casi concreti che a questi ultimi si presentano:

- Se la tassazione deve aver luogo all’origine ovvero a destinazione;
- Se l’imposta deve essere applicata dalla stabile organizzazione residente ovvero dal suo cliente tramite il *reverse charge*²⁸²;
- Se è ammesso il diritto di detrazione e in che modo deve essere esercitato se è previsto.

L’intera questione appare molto complessa, soprattutto quando si presenta in ambito extra-UE, con la Casa Madre o la *branch*²⁸³ posizionata in un Paese terzo²⁸⁴.

²⁸¹ Per un approfondimento si veda CENTORE P., “Centro di attività stabile IVA e stabile organizzazione reddituale: temi a confronto”, in “Fiscalità e commercio internazionale” n.10, 2014.

²⁸² PEIROLO M., Reverse Charge: meccanismo di reazione rapida contro le frodi IVA, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

²⁸³ GASPARRI T., Il nuovo regime di *branch exemption* per le stabili organizzazioni all’estero, in “il fisco”, 2015 cfr. GASPARRI T., Utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata, in “il fisco”, 2015.

L'OCSE infatti, con l'approvazione delle *Guide Lines* dell'IVA, ha illustrato con degli esempi²⁸⁵ i problemi riscontrati dalle *Multiple Location Entity*, le quali si trovano in difficoltà in sede di applicazione dell'imposta in ambiente extra-UE.

Ai fini di un'analisi ordinata degli aspetti rilevanti che emergono da questa serie di problematiche, occorre partire dalle varie definizioni di stabile organizzazione.

All'atto di recepire le disposizioni della Sesta Direttiva nell'ordinamento nazionale, il legislatore italiano ha sostituito l'espressione «stabile organizzazione», supponendo probabilmente un'equivalenza tra le due figure²⁸⁶.

Nella sentenza della Cassazione n. 10925 del 25 luglio 2002²⁸⁷, è contenuta la definizione di “autonomo soggetto d'imposta”, stabilendo che la nozione di “stabile organizzazione”²⁸⁸ deve essere integrata da quanto dispone l'art. 9 della Direttiva 77/388/CEE, la quale si riferisce al concetto di “centro di attività stabile”: «si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale»²⁸⁹.

Tale necessità nasce dal fatto che «non essendo sufficiente la presenza di impianti nel territorio in cui l'operazione è compiuta», il “centro di attività stabile” richiede l'impiego di risorse materiali e di risorse umane.

²⁸⁴ Cfr Corte di Giustizia 17 settembre 2014, causa C-7/13 Skandiacit., ove si giunge alla conclusione che i servizi prestati dalla Casa Madre extra-UE alla propria *branch* UE sono soggetti ad IVA, nella condizione fattuale che detta *branch* sia parte di un Gruppo IVA ai sensi dell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE.

²⁸⁵ Si veda esempio n. 3 dell'allegato 2 alle *Guide Lines* del 17 e 18 aprile 2014 che riguarda la fornitura di servizi di revisione tra la società Madre di un gruppo di controllo e una società acquirente centralizzata del gruppo che richiede i servizi di revisione per gli altri membri del gruppo in diversi paesi.

²⁸⁶ Capitolo IV par. 3 “La stabile organizzazione nell'IVA”, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁸⁷ Cfr Cass. 25 luglio 2002, n.10925, in “Il Fisco”, 2002, I, 32, pag. 5200.

²⁸⁸ «La scelta di riferirsi al concetto di stabile organizzazione ha certamente ragioni storiche, venendo lo stesso impiegato nel contesto della disciplina interna delle imposte sui redditi dal 1958 (con la riforma del 2004, si è finalmente data una nozione interna di stabile organizzazione). La stabile organizzazione, inoltre, rappresenta da sempre uno dei concetti cardine dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, tant'è che nella vigente Direttiva n. 112 del 2006 il termine utilizzato è proprio quello di stabile organizzazione»; Capitolo IV par. 3 “La stabile organizzazione nell'IVA”, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁸⁹ «Il principio dell'autonomia concettuale del centro di attività stabile nel sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto è stato recentemente riconosciuto nella già menzionata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione, 23 marzo 2006, C-210/04, ove si è altresì chiarito che i richiami al modello di convenzione OCSE, segnatamente in tema di stabile organizzazione, non sono pertinenti nel contesto dell'IVA»; Capitolo IV par. 3 “La stabile organizzazione nell'IVA”, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

In ambito IVA²⁹⁰ infatti, l'art. 11 del Regolamento n. 282/2011 definisce il concetto di stabile organizzazione come una «qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art. 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione (...)»²⁹¹.

Tale definizione non è comunque risolutiva in riferimento all'espressione “il grado sufficiente di permanenza (...)”, in quanto non è specificato nulla in termini temporali ai fini della qualificazione.

Si può inoltre argomentare sulla portata dell'espressione che fa riferimento alla “struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici (...)” e sull'espressione di “ricevere e utilizzare i servizi”, le quali fanno nascere dei dubbi sull'ammissibilità di una stabile organizzazione passiva.

Nonostante il riscontro delle problematiche fin qui descritte, leggendo in maniera combinata la definizione dell'art. 11 del Regolamento n. 282/2011 con l'art. 9 della Direttiva 77/388/CEE, potrebbe essere individuata come “stabile organizzazione” qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede economica di cui all'art. 10 del Regolamento, la quale possa ricevere e utilizzare in modo indipendente, i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione²⁹².

Per quanto riguarda i dubbi riguardanti il luogo di tassazione dell'operazione, il soggetto debitore dell'imposta e il diritto di detrazione o di rimborso diretto, le soluzioni e le risposte differiscono in base al ruolo che viene riconosciuto in capo alla *branch*.

Tralasciando l'ipotesi che quest'ultima sia del tutto autonoma rispetto alla casa madre, il luogo di tassazione, il debitore dell'imposta e il diritto di detrazione, variano in funzione della natura che si riconosce in capo alla stabile organizzazione, come “soggetto passivo autonomo”, o come “centro di identificazione” dell'operatore non residente che rimane l'unico soggetto passivo dell'imposta, con tutte le problematiche connesse al trasferimento *intercompany* delle operazioni.

²⁹⁰ Cfr. CENTORE P., La soggettività parziale ai fini IVA della stabile organizzazione, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n.1, 2012.

²⁹¹ Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

²⁹² Cit. CENTORE P., “Centro di attività stabile IVA e stabile organizzazione reddituale: temi a confronto”, in “Fiscalità e commercio internazionale” n.10, 2014.

Una soluzione potrebbe essere ritrovata nella proposta di “19ª Direttiva”²⁹³ che non è mai stata approvata, la quale proponeva una modifica all’art. 9 della Direttiva 77/388/CEE aggiungendo la seguente espressione: «L’espressione “centro attività stabile” di cui al presente articolo, designa qualsiasi sede stabile del soggetto passivo, anche se non possano effettuarsi operazioni imponibili»²⁹⁴.

Secondo il pensiero della Corte, il centro di attività stabile dovrebbe assumere rilievo solo nel caso in cui il riferimento alla sede dell’attività economica del soggetto passivo non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro.

Nel contesto dell’IVA il luogo della sede dell’attività economica viene considerato come punto di riferimento preferenziale al fine di fissare la territorialità delle prestazioni di servizi.

In base a come si è espressa la Corte, le condizioni che integrerebbero l’ipotesi di stabile organizzazione ai fini IVA comprendono l’esistenza di un luogo fisso a disposizione del soggetto non residente e il fatto che la struttura sia dotata di mezzi umani e tecnici in modo da porre in essere, in maniera autonoma, prestazioni di beni e servizi²⁹⁵.

Tuttavia, una recente sentenza dei giudici europei sul settore delle vendite a distanza, sembrerebbe essere un primo passo verso un concetto più chiaro di “stabile organizzazione”.

Con la sentenza *Welmory*²⁹⁶ del 16 ottobre 2014, la Corte ha stabilito che la preminenza della sostanza sulla forma determina che un soggetto passivo «con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo soggetto passivo stabilito in un altro Paese comunitario, deve essere considerato titolare, in quest’ultimo luogo, di una “stabile organizzazione”²⁹⁷, ai fini dell’accertamento del luogo di imposizione dei servizi stessi, qualora tale organizzazione sia caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che gli consenta di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività economica²⁹⁸».

²⁹³ Doc. Com. (84) in GUCE C 347 del 29 dicembre 1984.

²⁹⁴ Cfr. CENTORE P., “Centro di attività stabile IVA e stabile organizzazione reddituale: temi a confronto”, in “Fiscalità e commercio internazionale” n.10, 2014, pag. 10.

²⁹⁵ Capitolo IV par. 3 “La stabile organizzazione nell’IVA”, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

²⁹⁶ Corte di giustizia, causa C-605/12, *Welmory*; cfr. CENTORE P., “La stabile organizzazione IVA a dimensione *world-wide*”, in “L’IVA”, n. 11-12, 2014.

²⁹⁷ Direttiva IVA art. 44.

²⁹⁸ Punto 66, sentenza cit.

3. Economia digitale e discipline a confronto: il punto della situazione.

I vari orientamenti normativi visti finora, presentano caratteristiche simili ma molte volte discordanti, determinando una visione poco chiara che determina conseguenze negative in ordine del nuovo sistema economico digitale.

Proprio per questa serie di motivi, è opportuno mettere insieme, i riferimenti normativi chiave visti finora, al fine di confrontarli nello specifico, di evidenziare le carenze legislative e di definire una possibile soluzione al problema.

In riferimento al “commercio elettronico diretto”, essendo caratterizzato da transazioni che avvengono totalmente per via telematica e dall’impiego delle apparecchiature elettroniche dei clienti per realizzare tutte le fasi del ciclo di vendita, i risvolti tributari da mettere a confronto sono molteplici.

Dato che le definizioni di “stabile organizzazione” viste finora hanno degli aspetti comuni ma allo stesso tempo presentano caratteri diversi, è utile mettere a confronto le varie discipline cercando di dare uniformità e di delineare i confini delle norme in questione.

Innanzitutto, dobbiamo riconoscere che per porre in essere delle operazioni di “commercio elettronico diretto”²⁹⁹, è necessaria la disponibilità di un *server* tramite il quale avviene la connessione dei clienti.

Questi ultimi infatti, si collegano al *server* per poi accedere ai siti *web*, nei quali avviene la commercializzazione dei prodotti e dei servizi³⁰⁰ che offre l’impresa.

Per poter raccogliere e confermare gli ordini e concludere contratti commerciali, serve disporre di un sito *web*, di un *server* personale³⁰¹ e del *software*³⁰² necessario per gestire il sito *web* in maniera diretta, presso un *Internet service provider*³⁰³.

Dopo una lunga assenza di inquadramento ai fini IVA, il recente Regolamento n. 282/2011 recepisce il concetto di “centro di attività stabile” previsto dalla Corte di Giustizia, contenendo la definizione di “stabile organizzazione” al comma 1 dell’art. 11³⁰⁴.

²⁹⁹ PEIROLO M., I servizi di e-commerce “diretto” nella disciplina attuale e in quella applicabile dal 2015, in “il fisco”, 2014.

³⁰⁰ BESSONE M., E – economy e commercio elettronico, quale diritto per i tempi di internet?, in “Rivista delle società” fasc.6, 2003.

³⁰¹ Il *server* può essere acquistato oppure è possibile affittare uno spazio sul disco di un *server* di un *provider* collegato in rete.

³⁰² ANTONACCHIO F., La distribuzione di software esteri nelle nuove prospettive OCSE sull’economia digitale, in “il fisco”, 2014.

³⁰³ AVOLIO D., SANTACROCE B., “Trading companies” e “service provider” ... ma sono proprio la stessa cosa?, in “Corriere Tributario” n.38, 2013.

³⁰⁴ Art. 11 comma 1 Regolamento 282/2011: «Ai fini dell’applicazione dell’articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell’attività

Per l'individuazione della stabile organizzazione ai fini IVA³⁰⁵, è richiesta la presenza dell'elemento umano, quindi nel caso del commercio elettronico è molto difficile inquadrare come tale certe imprese.

Secondo l'art. 162 T.U.I.R., sono individuate le situazioni in cui è configurabile una "stabile organizzazione" e i casi in cui non può essere qualificata come tale.

È considerato "stabile organizzazione" il *server*³⁰⁶ collocato nel territorio italiano, se attraverso di esso vengono poste in essere le funzioni essenziali per lo svolgimento dell'attività d'impresa, ad esclusione di quelle meramente preparatorie o ausiliarie³⁰⁷.

Dunque la disponibilità di un *server* da parte del soggetto non residente, può essere considerato come una sede fissa d'affari nel territorio italiano, qualora l'apparecchiatura elettronica sia impiegata per realizzare una o più fasi essenziali del ciclo operativo dell'impresa non residente, ovvero di un altro operatore economico che abbia acquisito il diritto di sfruttare le prestazioni del *server* installandovi un sito *web*³⁰⁸.

Con la Risoluzione del 28 maggio 2007 n. 119/E, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il *server* di proprietà e utilizzo esclusivi del soggetto non residente costituisce "stabile organizzazione" se installato per un tempo indefinito nel territorio italiano e se attraverso di esso il soggetto non residente svolge la propria attività commerciale.

Nel caso in cui un sito *web* venisse ospitato da un *server*, e fosse organizzato in modo da consentire la vendita di beni e servizi al pubblico e il totale perfezionamento dell'operazione, secondo tale Risoluzione è considerato a tutti gli effetti "stabile organizzazione".

Se invece il *server* venisse impiegato per la «raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi», non darebbe luogo ad una "stabile organizzazione"³⁰⁹.

Inoltre il legislatore italiano, esclude dall'ipotesi che possa costituire una "sede d'affari" la sola presenza di un sito *web*.

economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione»; tale articolo deve essere letto con l'art. 9 della Direttiva 77/388/CEE.

³⁰⁵ CENTORE P., Territorialità dell'IVA per i servizi digitali: la disciplina delle presunzioni, in "Corriere Tributario" n.45, 2014.

³⁰⁶ Di proprietà del possessore del *server* o di un terzo.

³⁰⁷ Vedi anche SELLA P., Le attività preparatorie ed ausiliarie nel progetto BEPS dell'OCSE, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2015.

³⁰⁸ Cit. PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., "Ulteriori riflessioni sulla «web tax»: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?", in "Dialoghi Tributari" n. 1, 2015.

³⁰⁹ Cfr TOMASSINI A., "Stabili organizzazioni e commercio elettronico", in "Corriere Tributario" n. 19, 2013.

Il sito *web* di una qualsiasi impresa, nonostante abbia le caratteristiche di una vetrina virtuale con la quale vengono proposti beni o servizi, o che sia utilizzato nel gruppo aziendale come *virtual platform* per una gestione della domanda e dell'offerta più efficace, non può comunque essere considerato una “stabile organizzazione”.

Essendo un *software*, non presenta alcuna caratteristica fisica, quindi trattandosi di un bene immateriale non può essere configurato come tale³¹⁰.

Inoltre, dato che quest'ultimo svolge delle funzioni meramente secondarie, come la raccolta di informazioni e la pubblicità, e non possiede le caratteristiche fisiche del *server*, non può essere configurato come una “stabile organizzazione”.

Su questo punto è d'accordo anche l'OCSE, la quale all'art. 5 del Modello di Convenzione per evitare le doppie imposizioni prevede che un sito *web* «non può essere considerato come una stabile organizzazione in quanto, essendo costituito unicamente da un *software* e da elementi elettronici, è per sua natura immateriale».

Inoltre non possono neppure essere considerati come tali, un *web-site hosting arrangement*³¹¹ e neppure l'*Internet service provider*, a meno che quest'ultimo possa essere considerato come agente dell'impresa.

L'ipotesi in ambito OCSE che inquadra una stabile organizzazione, è la stessa che è prevista dalla normativa italiana appena esaminata³¹², cioè quando il *server* e le «ulteriori attrezzature necessarie per il funzionamento del sito *web*», sono nella piena disponibilità dell'impresa non residente, permettono lo svolgimento di funzioni «significative ed essenziali per lo svolgimento dell'attività» e non sono ausiliarie o preparatorie alla stessa³¹³.

Da quanto precede, emerge che il vigente assetto normativo riguardante il concetto di “stabile organizzazione” in riferimento alle operazioni riconducibili al commercio elettronico diretto, è basato su criteri di fissità territoriale e temporale facendo assumere al *server* un ruolo principale, attraverso il quale il soggetto non residente svolge funzioni essenziali dell'attività d'impresa.

Sono state proprio queste, le cause che hanno consentito alle multinazionali digitali di sottrarre base imponibile ai vari Stati, in quanto le disposizioni del sistema legislativo vigente

³¹⁰ OCSE, *Committee on Fiscal Affairs, The Tax treatment of Software*, Parigi, 1992; OCSE *Committee on Fiscal Affairs, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5*, Parigi 22 dicembre 2000.

³¹¹ Consiste nell'accordo per l'ospitalità di un sito *web* con il quale un soggetto mette a disposizione di un altro uno spazio di disco fisso per la creazione di un sito.

³¹² Art. 162 T.U.I.R. e Risoluzione del 28 maggio 2007 n. 119/E.

³¹³ Art. 5 del Modello di Convenzione OCSE paragrafo da 42.1 a 42.10.

non consentono di salvaguardare la sfera territoriale dell'imposizione sui redditi del Paese in cui si trova il consumatore.

Al fine di dare una svolta a questa situazione confusa e ancora irrisolta, andando ben oltre le misure che erano state proposte con la *Web Tax*, si potrebbe innanzi tutto ridefinire il concetto di stabile organizzazione, ampliandone i confini ma in maniera specifica, in modo da estendere il suo campo di applicazione al commercio elettronico³¹⁴.

Sulla scia di quanto si analizzerà nel prossimo paragrafo³¹⁵, una soluzione per colmare tale carenza legislativa potrebbe consistere nel prevedere che a prescindere dall'ubicazione del *server*, tutte le volte in cui un consumatore italiano acquisti via *web* beni o servizi commercializzati da un'impresa non residente, tramite l'utilizzo di un computer localizzato in Italia, venga assoggettato a tassazione il reddito derivante da tali transazioni.

La soluzione proposta, oltre a prevedere un ragionamento inverso rispetto a quanto è disposto dalla normativa vigente, ha la finalità di avvicinarsi ad una nozione di "stabile organizzazione" basata su criteri più confacenti, che contraddistinguono l'economia digitale, spostando il *focus* sul territorio nel quale avviene l'effettiva produzione del reddito.

Le attrezzature elettroniche che permetterebbero di individuare il territorio nel quale applicare le imposte, sarebbero quelle che vengono normalmente utilizzate per concludere questo genere di operazioni. Consisterebbero, pertanto, nelle apparecchiature elettroniche dei consumatori finali e nelle reti informatiche, che permettono la visualizzazione e l'acquisto del bene nel *web*.

Il cliente finale, attraverso l'utilizzo della sua apparecchiatura elettronica, oltre ad effettuare ordini e pagamenti può anche raccogliere informazioni sull'azienda, sui prodotti che offre e sulle condizioni contrattuali.

Quindi, a maggior ragione, è legittimo ritenere che una quota della filiera del valore sia indubbiamente prodotta nel territorio italiano, rendendo configurabile una "stabile organizzazione" dell'impresa non residente.

Prendendo in considerazione una società estera che si occupa della vendita di prodotti musicali *online*, se il *server* consentisse solamente di visionare i prodotti in vendita, ascoltare i brani e non di pagarli e acquistarli, l'attività sarebbe configurabile come "ausiliaria o

³¹⁴ Cfr PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., "Ulteriori riflessioni sulla «web tax»: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?", in "Dialoghi Tributarî" n. 1, 2015.

³¹⁵ Vedi paragrafo 3.4. Il "*Mini One Stop Shop*" e le novità in ambito IVA.

preparatoria”, in quanto la vendita effettiva verrebbe posta in essere con i canali tradizionali³¹⁶.

Se invece il *server*, anche ove fosse stabilito all'estero, consentisse di scaricare e pagare *online* i prodotti prima descritti, dato che l'intero ciclo dell'attività potrebbe dirsi concluso sarebbe legittimo ipotizzare l'esistenza di una “stabile organizzazione” della società estera³¹⁷.

Tali ipotesi potrebbero anche essere estese ai servizi di pubblicità *online*³¹⁸ forniti da un operatore non residente, nel caso in cui venissero visualizzati nel territorio italiano dal consumatore finale attraverso le suddette apparecchiature elettroniche.

Tuttavia, la soluzione ipotizzata risulta di difficile applicazione, soprattutto perché sarebbe necessario un radicale intervento sul concetto di “stabile organizzazione”.

Sarebbe utile rivedere tutta la portata della norma, avvicinando tale concetto alle caratteristiche dei sistemi informatici, riferendolo ad «elementi infrastrutturali utilizzati per la cessione o la prestazione, anche se non necessariamente appartenenti al fornitore estero, e sui quali lo stesso non possa esercitare un qualificato potere di comando».

Al fine di allargare le ipotesi in cui scatterebbe il presupposto impositivo, si fa riferimento alle «infrastrutture alle quali il fornitore possa semplicemente accedere o di cui possa beneficiare quale indifferenziato utente»³¹⁹.

Tali modifiche non possono comunque essere apportate unilateralmente dai singoli Stati, ma sarebbe più opportuno ed indubbiamente più efficace, agire direttamente sui trattati contro le doppie imposizioni, in modo da rivedere la normativa nel rispetto di quanto è previsto in ambito comunitario, al fine di evitare di dover coordinare le varie novità successivamente alla loro introduzione³²⁰.

Nonostante le varie soluzioni proposte, quella più semplice consisterebbe in una collaborazione spontanea da parte delle grandi aziende operanti nel *web* alimentata da ragioni di immagine e di mercato, con i vari Stati che tentano di limitare il fenomeno di erosione di base imponibile servendosi di strumenti legislativi ormai inefficaci.

³¹⁶ Cfr. PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., “Ulteriori riflessioni sulla «web tax»: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?”, in “Dialoghi Tributari” n. 1, 2015.

³¹⁷ Cfr. PERRONE V., “E’ configurabile una stabile organizzazione per le prestazioni rese esclusivamente via *internet*?”, in “Dialoghi Tributari” n. 1, 2015.

³¹⁸ Cfr. PERRONE V., LUPI R., Economia digitale tra stabile organizzazione occulta e pubblicità “on line”, in “Dialoghi Tributari” n.3, 2014.

³¹⁹ Cit. STEVANATO D., “I proclami sulla «web tax», tra autarchia giuridica e velleitarismo”, in “Dialoghi Tributari” n. 1, 2015; cfr. CENTORE P., I principi guida dell'IVA nelle operazioni internazionali, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

³²⁰ Cit. LUPI R., “«Web tax» e limiti dell'onnipotenza legislativa”, in “Dialoghi Tributari” n. 1, 2015.

Quel che è certo, è che risulta molto complesso dare una svolta a questa situazione, soprattutto con l'atteggiamento da parte dell'Amministrazione finanziaria che si sostanzia in una "corsa all'inseguimento" dei "redditi in fuga" delle multinazionali digitali, servendosi di mezzi sbagliati.

4. Il "Mini One Stop Shop" e le novità in ambito IVA.

Il regime che regola le transazioni che avvengono tra operatori residenti nell'Unione Europea ed operatori residenti al di fuori di quest'ultima, si basa sull'applicazione di dazi sulle importazioni e sulla detassazione delle esportazioni prevedendo quindi la "tassazione nel Paese di destinazione"³²¹.

Dal 1° gennaio 1993, in riferimento alle transazioni che avvengono all'interno dell'Unione Europea, trova applicazione il regime transitorio.

Dato che il regime fiscale definitivo ha come aspetto rilevante il passaggio dalla tassazione nel Paese di destinazione alla tassazione nel Paese d'origine, l'IVA sarà applicata³²² sugli scambi intracomunitari come è applicata all'interno di ciascun paese.

Il metodo che viene seguito per conservare il principio che l'IVA deve essere percepita dallo Stato nel quale avviene il consumo effettivo del bene, è basato su un sistema di compensazione tra Stati gestito dalla Commissione, che dovrà realizzare il trasferimento dell'IVA dal Paese di origine allo Stato in cui avviene il consumo³²³.

Il piano per conservare il principio che l'IVA deve essere percepita dallo Stato nel quale avviene il consumo, prevede un sistema di compensazione tra gli Stati gestito dalla Commissione, che dovrà realizzare il trasferimento dell'IVA dal paese di origine allo Stato in cui avviene il consumo³²⁴.

³²¹ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

³²² «Il venditore emetterà fattura nei confronti del compratore (residente in altro Stato membro), applicando l'IVA; il compratore, a sua volta, potrà detrarre l'imposta pagata in via di rivalsa. L'imposta sarà dunque percepita nel Paese d'origine, ma si vuole che l'IVA sia alla fine percepita dallo Stato in cui avviene il consumo del bene. Perciò lo Stato di destinazione dovrà recuperare, nei confronti dello Stato di origine, l'IVA concessa in detrazione» TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

³²³ Parte seconda: "I tributi indiretti", TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

³²⁴ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

A seguito dell'approvazione del Decreto di attuazione della Direttiva n. 2008/8/CE³²⁵, sono state introdotte importanti modifiche al D.P.R n. 633/1972 dirette al funzionamento del sistema di riscossione “*Mini One Stop Shop*”, conosciuto come “*MOSS*” e valido in tutto il territorio dell'Unione Europea.

Il Decreto legislativo³²⁶ ha lo scopo di recepire le norme contenute nella Dir. 2008/8/CE valide dall'inizio del 2015, apportando delle modifiche alla Dir. 2006/112/CE³²⁷, stabilendo che le regole di territorialità³²⁸ inerenti alla tassazione dei servizi elettronici³²⁹ transitano dal principio di tassazione all'origine al principio di tassazione a destinazione, cioè nel luogo in cui il servizio viene effettivamente prestato e fruito³³⁰.

Trattandosi di servizi del tutto dematerializzati, attraverso queste modifiche si assicura agli Stati membri dell'UE il gettito derivante dalla fruizione di tali servizi, che un tempo non sarebbe stato possibile per una questione di carenza del presupposto territoriale³³¹.

Al giorno d'oggi, si rileva che solamente il 4% dei servizi *online* sono effettuati in ambito intra-UE, mentre il 42% sono posti all'interno dei propri confini ed il 52% provengono dagli Stati Uniti³³².

Attrahendo tali transazioni nel luogo di consumo, oltre a permette ai singoli Governi di ampliare la base imponibile IVA³³³ e di garantire un adeguato livello di equità fiscale e di leale concorrenza tra operatori, consente di assoggettare ad imposizione quei redditi che sarebbero stati normalmente sottratti.

³²⁵ Direttiva riguardante la territorialità delle prestazioni di servizi rese in via elettronica.

³²⁶ Tale Decreto Legislativo ha approvato l'Atto del Governo n. 129 il 27 marzo 2015.

³²⁷ Direttiva del Consiglio: il sistema comune dell'Unione europea (UE) di imposta sul valore aggiunto (IVA).

³²⁸ Le norme riguardanti la “territorialità” che sono state modificate, sono gli artt. 7-sexies, lett. f) e g), e 7-septies, lett. h) ed i), del D.P.R. n. 633/1972, ove sono disciplinate le deroghe al principio generale stabilito dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

³²⁹ Servizi di Telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici.

³³⁰ Cfr. LIBERATORE G., “Servizi digitali: nuova territorialità e Mini sportello unico”, in “Pratica Fiscale e Professionale”, n. 21, 2015.

³³¹ Cit. CENTORE P., “Attuazione nazionale del regime speciale per I servizi forniti in via elettronica e MOSS”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, n. 5, 2015.

³³² Cit. LIBERATORE G., “Servizi digitali: nuova territorialità e Mini sportello unico”, in “Pratica Fiscale e Professionale”, n. 21, 2015; cfr. RICCA F., Il regime semplificato del mini sportello unico per i servizi di commercio elettronico, in “Corriere Tributario” n.20, 2015

³³³ «I presupposti che caratterizzano il tributo e fanno sì che un'operazione rientri nel campo di applicazione dell'IVA, sono: a) il presupposto oggettivo: deve trattarsi di una cessione di beni o di una prestazione di servizi, rientranti tra quelle previste dalla normativa; b) il presupposto soggettivo: le operazioni di cui al punto precedente devono essere effettuate nell'esercizio di imprese o di arti e professioni, con la conseguenza della non assoggettabilità al tributo delle operazioni effettuate da privati, tranne quando questi ultimi procedono all'importazione di beni; c) il presupposto territoriale: determina la rilevanza territoriale dell'operazione; (...). Le cessioni di beni, per soddisfare il presupposto territoriale, devono avere per oggetto beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, presenti nel territorio dello Stato nel momento di effettuazione dell'operazione, ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto» TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova; cfr. ANTONACCHIO F., Nuove strategie di contrasto all'evasione IVA nell'economia digitale, in “il fisco”, 2015.

Le modifiche riguardano le operazioni *B2C*³³⁴, ossia i servizi elettronici che si considerano effettuati all'interno del territorio dello Stato e che vengono forniti a coloro che non sono soggetti passivi d'imposta, cioè ai consumatori finali.

Le novità consistono nel rendere imponibile nel luogo del destinatario o del committente, le operazioni di cui sopra, attraverso tre criteri:

- Il domicilio;
- La residenza senza domicilio all'estero;
- L'utilizzo nel territorio dell'UE.

Il criterio che ha prevalenza è quello del domicilio, mentre quando non dovesse corrispondere al luogo in cui effettivamente si trova il committente si utilizza il criterio della residenza³³⁵, e in via residuale si applica il criterio dell'utilizzo³³⁶.

Le nuove norme contenute negli artt. 74-sexies, septies e octies che hanno sostituito interamente l'art. 74-quinquies, hanno istituito un regime speciale³³⁷ che regola le operazioni rilevanti ai fini IVA³³⁸ effettuate da soggetti non stabiliti nel territorio italiano, attraverso il sistema "MOSS".

In riferimento ai soggetti extra-UE, questi hanno la possibilità di registrarsi e di identificarsi in un unico Stato dell'Unione Europea a piacere, in modo tale da rendere imponibili le transazioni a partire da detto Stato.

Per quanto riguarda i soggetti stabiliti nell'Unione europea, il sistema *MOSS* prevede la possibilità che attraverso la registrazione nel loro Stato membro, essi possano effettuare servizi elettronici in tutto il territorio UE senza doversi identificare in ogni singolo Stato.

Con la modifica e l'integrazione delle norme contenute negli artt. 54-ter, quater, quinquies, l'art. 22 e l'art. 38-bis, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, le modalità di assolvimento e di

³³⁴ ZACCARIA F., Commercio elettronico diretto: disciplina MOSS anche per i soggetti in regime fiscale di vantaggio, in "il fisco", 2015.

³³⁵ La norma prevede che: «quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero».

³³⁶ Trasposizione del criterio europeo dello "use and enjoyment".

³³⁷ Si tratta di una misura di semplificazione che viene applicata in maniera armonizzata.

³³⁸ Cfr. CENTORE P., Status di soggetto passivo e partita IVA VIES nel Regolamento territorialità, in "Fiscalità e Commercio Internazionale" n.6, 2011.

controllo dell'imposta sono rimaste identiche a quanto previsto in precedenza per i soggetti extra-UE³³⁹, ampliandone la portata anche per i servizi elettronici.

Sempre in riferimento ai soggetti non UE, al fine di poter applicare il regime speciale³⁴⁰ è obbligatoria la registrazione al sistema *MOSS*, la quale prevede l'obbligo in capo a tali soggetti di presentare la dichiarazione trimestrale ad esclusione dell'indetraibilità dell'IVA³⁴¹ sugli acquisti³⁴² e della possibilità di una compensazione orizzontale.

Un'altra novità contenuta nell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972, riguarda l'estensione dell'esonero dalla certificazione fiscale a tutte le operazioni effettuate nei rapporti *B2C* che hanno come oggetto servizi resi per via elettronica.

Nel caso in cui non venissero rispettati tali obblighi sono previste delle sanzioni che traggono origine dal Regolamento n. 967/2012/UE:

- Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione *MOSS*: sanzione commisurata all'imposta dovuta nel territorio dello Stato che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione;
- Imposta inferiore al dovuto: sanzione amministrativa dal 100% al 200% della differenza;
- Registrazione con dati incompleti o inesatti: sanzione da 1 a 4 milioni di euro;
- Violazioni nel contenuto della dichiarazione: sanzione amministrativa da 500000 a 4 milioni di euro.

I vantaggi che sono stati introdotti attraverso il *MOSS* sono molteplici e favoriscono sia l'operatore dei servizi elettronici sia le Autorità fiscali.

³³⁹ PEIROLO M., Triangolazioni comunitarie con intervento di soggetto extra – UE, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

³⁴⁰ FICOLA S., SANTACROCE B., Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di “e-commerce”, in “Corriere Tributario”, 2011.

³⁴¹ PARISI P., Le novità IVA per il 2015, in “Pratica fiscale e professionale”, n.5, 2015; cfr. PEIROLO M., Aliquota IVA ordinaria per gli “e-book”, in “Corriere Tributario” n.16, 2015; cfr. SEPIO G., D'ORSOGNA M., Effetti sulla legislazione interna della giurisprudenza comunitaria sull'aliquota Iva sugli ebook, in “Il fisco” n. 25, 2015; ALLEVATO G., “Aliquota IVA ordinaria sugli e-book: davvero una violazione della neutralità fiscale?”, in “Corriere Tributario” n.46, 2014.

³⁴² Ai sensi del nuovo art. 38-bis, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 l'IVA può essere chiesta a rimborso; tale disposizione è applicabile anche per il recupero dell'eccedenza dell'IVA versata sia da soggetti extra-UE che da soggetti identificati nel sistema *MOSS* in altri Stati membri.

Innanzitutto è riscontrabile la semplicità con cui si opera all'interno dell'Unione Europea, grazie alla possibilità di instaurare un colloquio con una singola Autorità fiscale, e dichiarare e versare l'imposta nel solo luogo di identificazione.

Oltre a ciò, detto sistema permetterebbe ai singoli Governi di "introitare il gettito effettivamente corrisposto sui beni e servizi ivi fruiti"³⁴³ garantendo di mantenere buoni livelli di concorrenza leale tra operatori e di equità fiscale.

Anche in questo ambito però, non mancano gli svantaggi riguardanti la carenza del concetto di "stabile organizzazione", e gli svantaggi dal lato operativo che riguardano l'assenza di una soglia di esenzione e l'inesistenza di un Ufficio europeo di accertamento.

Le piccole imprese che si occupano della fornitura di beni e servizi in ambito transfrontaliero, che nella maggior parte fruiscono di una franchigia dall'IVA, a seguito della modifica sulla territorialità sono obbligate a versare l'imposta nel luogo di consumo, rappresentando di fatto un ostacolo agli scambi all'interno dell'UE.

Per come risulta strutturato il MOSS³⁴⁴, comporta l'insorgere di "barriere" all'ingresso delle piccole e medie imprese nel mercato unico digitale, dato che le peculiarità di detto sistema sono apprezzabili solo da soggetti di grandi dimensioni.

Sarebbe opportuno prevedere una soglia di esenzione comune³⁴⁵ come la soluzione proposta dal Parlamento Europeo il 27 febbraio 2015³⁴⁶, il quale ha invitato la Commissione a presentare una proposta di modifica alla Direttiva 2006/112/CE, per introdurre l'esenzione IVA sui servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione effettuati nello Stato membro, se il loro valore totale al netto dell'imposta non supera i 100000 euro.

La tassazione a destino, prevedendo l'applicazione dell'IVA nei rapporti *B2C* per beni e servizi ceduti in altri Paesi, determina l'insorgenza di elevati costi amministrativi che risulterebbero difficili da ammortizzare da parte delle piccole imprese, determinandone il

³⁴³ LIBERATORE G., "Dal MOSS all'OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica", in "Il fisco" n. 28, 2015; cfr. LIBERATORE G., MoSS: le indicazioni operative dell'Unione Europea, in "Pratica fiscale e professionale", n.17, 2014.

³⁴⁴ Cfr. CENTORE P., Sportello unico IVA: il regime territoriale delle operazioni "TBES", in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2014; cfr. LIBERATORE G., L'IVA nel commercio internazionale fra adempimenti e scelte strategiche, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2014; cfr. LIBERATORE G., La pianificazione fiscale dell'IVA, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2014.

³⁴⁵ Nel Regno Unito il regime MOSS ha trascinato tantissime società nel nuovo sistema IVA, aumentando in maniera esponenziale i costi di adeguamento per le piccole imprese.

³⁴⁶ Documento n. B8-0210/2015, recepito nella COM(2015) 192.

conseguente abbandono dal mercato transfrontaliero o il ricorso a *Market place* di grandi *competitors*³⁴⁷.

Come già constatato nei paragrafi precedenti, sarebbe inoltre doveroso rivedere il concetto di “stabile organizzazione” per renderlo confacente all’economia digitale, assicurando una corretta tassazione, in quanto si assiste a forme di “ingegneria fiscale” che hanno il fine di spostare i redditi prodotti nello Stato di consumo in Paesi a tassazione più bassa o nulla³⁴⁸.

Un altro importante traguardo consisterebbe nella creazione di un Ufficio europeo di accertamento, in quanto la legislazione dell’Unione europea sul *MOSS* prevede che i controlli³⁴⁹ devono essere effettuati anche nello Stato membro del consumo.

Ciò significa che le imprese in regime UE ed extra-UE, devono intrattenere rapporti con 28 Amministrazioni fiscali senza alcun tipo di coordinamento, con la conseguente insorgenza di eccessivi oneri amministrativi.

Ad esempio, se dovesse verificarsi il caso in cui tutti gli operatori del settore digitale intra-UE trasferissero la propria sede in un particolare Stato membro, e se i soggetti extra-UE scegliessero detto Stato nel quale identificarsi, il Paese in questione si troverebbe sovraccaricato di tutta l’attività di controllo che ne consegue.

Tuttavia, il sistema *MOSS* può essere considerato in maniera assoluta, come il collaudo della tassazione a destino verso l’estensione del suo campo di applicazione ad altri settori, per i quali si riscontrerebbero diversi problemi contenuti nel *White Paper* del 2011, in ordine al passaggio al principio di destinazione.

Uno dei settori ai quali si fa riferimento riguarda il commercio elettronico indiretto, cioè quello delle vendite a distanza³⁵⁰ che consiste nell’acquisto di un bene per via elettronica, ma la consegna avviene a destino.

In tale contesto, considerata la previsione di soglie al di sotto delle quali tali transazioni non vengono ritenute rilevanti come operazioni intracomunitarie, trova applicazione il principio di tassazione all’origine.

³⁴⁷ Cit. LIBERATORE G., “Dal *MOSS* all’*OSS* il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica”, in “Il fisco” n. 28, 2015; cfr. MASPEP P., IVA sui servizi di Telecomunicazione, Teleradiodiffusione ed Elettronici: il futuro è oggi!, in “il fisco”, 2015.

³⁴⁸ Già nel 2012 la Commissione aveva conseguito un certo risultato rafforzando la lotta contro la frode fiscale, a breve verrà comunque adottata una strategia incentrata sulla tassazione delle imprese nel mercato unico, di cui primariamente dell’economia digitale, in base al quale i profitti verranno tassati nel luogo in cui sarà generato il reddito; riferimenti: COM (2012) 722, 6 dicembre 2012, “Piano d’azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all’evasione fiscale”; SWD(2015) 100, 6 maggio 2015, allegato II.

³⁴⁹ I controlli e le verifiche che devono essere effettuate riguardano l’*Audit*.

³⁵⁰ Cfr. PERRONE V., SEPIO G., RL, Stabile organizzazione, “vendita a distanza” e commercio elettronico, in “Dialoghi Tributarî”, 2013.

Tale settore di mercato, oltre a generare notevoli distorsioni della concorrenza dovute a differenze tra aliquote e casi di non tassazione quando il fornitore è domiciliato in un Paese extra-UE, sta assumendo sempre maggior importanza visto il suo elevato livello di diffusione. Le regole che sono previste per il *MOSS*³⁵¹, sono sicuramente applicabili a tale settore di mercato, permettendo di fatto l'abolizione delle soglie previste, consentendo un maggior grado di omogeneità a livello unionale ampliando le tipologie di prestazioni tassabili a destino, al fine di assicurare un controllo più efficace dei movimenti degli operatori che effettuano tali operazioni e dei beni scambiati.

Essendo ormai noto che i cosiddetti *Over The Top* ricorrono a tecniche aggressive di pianificazione fiscale, sono necessari interventi sempre più massicci da parte dei Governi europei³⁵² al fine di assicurare una maggiore equità, in quanto la continua mancanza di un'azione congiunta da parte dell'Europa, continua a favorire le rendite di posizione da parte delle multinazionali digitali.

³⁵¹ Cfr. CENTORE P., "One Stop Shop" (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2014.

³⁵² Cfr. LIBERATORE G., "Verso un sistema fiscale più equo: l'Europa pone le basi", in "Ipsos Quotidiano", 10 gennaio 2015.

Capitolo IV

Il progetto “BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*”

1. Introduzione.

Lo scenario economico mondiale del giorno d’oggi, risulta essere profondamente mutato rispetto al passato, a causa dei continui condizionamenti che ha subito negli ultimi anni dovuti dal progresso tecnologico.

Gli effetti della congiuntura economica internazionale e l’intensificarsi delle transazioni “*cross-border*”, hanno contribuito alla modifica dell’assetto del sistema economico, stravolgendo gli “schemi” che un tempo costituivano la base.

Dai più recenti studi dell’OCSE, è emerso che molte aziende adottano delle pianificazioni fiscali aggressive, ponendo in essere delle transazioni o *arrangements* “artificiali”, caratterizzati dall’inesistenza di “sostanza economica” e dall’incoerenza riguardante le funzioni e le attività che tali aziende svolgono³⁵³.

Infatti, gran parte delle transazioni commerciali riguardanti compravendite di beni e servizi commerciali, avvengono tra le filiali delle grandi multinazionali attraverso gli scambi di proprietà intellettuale, beni immateriali e marchi.

Lo scopo primario di questa serie di “artifici”, è la riduzione dell’imposizione fiscale sui redditi che questi grandi gruppi riescono ad attuare, scegliendo il diritto a loro più conveniente, giocando con gli strumenti normativi dei diversi regimi fiscali e sfruttando la concorrenza fiscale che sorge tra i vari Paesi³⁵⁴.

Un aspetto che favorisce tale comportamento scorretto da parte delle imprese, riguarda lo scarso coordinamento legislativo presente a livello di mercato globale.

³⁵³ Cfr. VALENTE P., “Erosione della base imponibile e stabile organizzazione”, in “Il Fisco” n. 31, 2015; ROLLE G., BELLONI M., “Tassazione della stabile organizzazione, BEPS e riforma fiscale italiana”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n. 10, 2014.

³⁵⁴ Cfr. BIANCO S., I danni della concorrenza fiscale in Europa, in “Rassegna tributaria” n. 1, 2015; AMATUCCI F., L’adeguamento dell’ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell’OCSE e dell’UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario” n.1, 2015.

Essendo primari gli obiettivi di stabilizzazione, di allocazione e di redistribuzione dei redditi da parte di ogni Stato, il livello di imposizione tributaria e le modalità con cui deve avvenire differiscono da Paese a Paese, generando delle “debolezze” di carattere normativo.

A causa dell’esistenza dei numerosi ordinamenti giuridici, non si è in grado di coordinare le normative fiscali internazionali, soprattutto per il fatto che sono caratterizzate da uno scarso livello di «integrazione economica transfrontaliera³⁵⁵».

Questa situazione può portare a casi di «sovrapposizione» dei diritti dei contribuenti, causando distorsioni che limitano la crescita economica e problemi di doppia imposizione fiscale³⁵⁶.

Oltre a ciò, come abbiamo visto, possono originarsi dei «gaps» che permettono ai contribuenti di “incorrere” in casi di doppia non imposizione, quindi permetterebbero di eliminare totalmente o di ridurre al minimo l’imposizione fiscale.

Il 19 luglio 2013, l’OCSE ha pubblicato il documento “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, detto anche *Action Plan BEPS*³⁵⁷, il quale, oltre a completare il precedente Rapporto del febbraio 2013, individua le principali azioni che i Governi nazionali devono attuare al fine di contrastare efficacemente le politiche fiscali dannose, praticate dalle multinazionali.

Il progetto BEPS agisce su due direttrici: il contrasto all’erosione della base imponibile³⁵⁸ e lo spostamento degli utili in Paesi a bassa fiscalità o nulla, noto come “*profit shifting*”.

Il documento in questione, comprende le quindici azioni che devono intraprendere i vari Stati al fine di raggiungere gli obiettivi appena descritti, e l’*iter* cronologico da seguire.

Le quindici categorie di interventi³⁵⁹ hanno lo scopo di:

³⁵⁵ «Liberalisation of trade and capital markets has been an important component of globalisation. This has embraced both OECD countries (which have taken further steps in this direction) and emerging economies (notably the BRICs). The resulting increased competition and pressures to produce where profitability is greatest have been accompanied (on the supply of funds side) by much greater mobility of capital» (cfr. S.Matthews, What is a “Competitive” Tax System?, in *OECD Taxation Working Papers* n. 2, 9 settembre 2013).

³⁵⁶ Le vigenti disposizioni nazionali e internazionali, sono state originate nel rispetto dei principi dettati dalla Lega delle Nazioni negli anni ’20, propriamente per evitare queste tipologie di problemi.

³⁵⁷ I Paesi che hanno adottato il Progetto BEPS sono 44 (Paesi membri dell’OCSE, Paesi membri del G20 e Paesi associati): Arabia Saudita, Argentina, Australia, Austria, Belgio, Brasile, Canada, Cile, Cina, Colombia, Corea, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, India, Indonesia, Islanda, Irlanda, Israele, Italia, Lettonia, Lussemburgo, Messico, Nuova Zelanda, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Russia, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Sudafrica, Svezia, Svizzera, Turchia, Ungheria, Unione Europea.

³⁵⁸ Il caso più classico è quello del *mismatch* tra interessi deducibili e dividendi sostanzialmente esentati.

³⁵⁹ Al fine di una comprensione più semplice, si riportano le quindici aree di intervento in italiano: 1) economia digitale 2) gli strumenti ibridi 3) la disciplina CFC 4) gli interessi passivi e altri strumenti finanziari 5) i regimi fiscali dannosi 6) il regime del *treaty abuse* 7) la stabile organizzazione 8) i prezzi di trasferimento e i beni immateriali 9) le procedure per la composizione delle controversie internazionali 10) l’erosione della base imponibile e gli strumenti multilaterali 11) *risks and capital* nel *transfer pricing* 12) i prezzi di trasferimento e le

- 1) Introdurre specifiche norme fiscali sull'economia digitale riguardanti le imposte dirette ed indirette: *Action 1*³⁶⁰;
- 2) Assicurare la coerenza della tassazione del reddito d'impresa a livello internazionale attraverso specifiche clausole e raccomandazioni che possano neutralizzare l'effetto di pratiche asimmetriche ibride (*Hybrid mismatch arrangements*³⁶¹) come la doppia non imposizione, doppia deduzione, differimento a lungo termine del pagamento delle imposte: *Action 2*³⁶²;
- 3) Rafforzare le regole sulle società estere controllate attraverso specifiche raccomandazioni e l'armonizzazione sulle CFC³⁶³ rules: *Action 3*³⁶⁴;
- 4) Prevenire l'erosione della base imponibile³⁶⁵ attraverso l'uso degli interessi passivi: *Action 4*³⁶⁶;
- 5) Eliminare le pratiche fiscali dannose attraverso trasparenza ed emersione della reale sostanza economica delle operazioni: *Action 5*³⁶⁷;

transazioni ad alto rischio 13) l'erosione della base imponibile e l'analisi economica 14) la *disclosure* degli schemi di *tax planning* 15) i prezzi di trasferimento e la documentazione.

³⁶⁰ "Address the tax challenges of the digital economy", Report identifying issues raised by the digital economy and possible issues to address them; cfr. RIZZARDI R., La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell'economia digitale, in "Corriere Tributario" n. 20, 2014.

³⁶¹ GARBARINO C., TURINA A., Il Progetto BEPS e gli "hybrid mismatch arrangement": un esame del relativo "Deliverable", in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2015.

³⁶² "Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements", *OECD Model Changes, Recommendations regarding the design of domestic rules*;

³⁶³ *Controlled Foreign Countries*; per ulteriori approfondimenti vedi: GAIANI L., Normativa CFC: problemi applicativi vecchi e nuovi per la tassazione delle controllate estere, in "il fisco", 2015; ROLLE G., La disciplina delle CFC fra nuovi oneri e semplificazioni, in "il fisco" n. 23, 2015; TRETTEL S., La nuova disciplina CFC, in "il fisco", 2015; SCIFONI G., Modifiche alla disciplina CFC: lo sforzo di semplificazione procede tra luci ed ombre, in "Corriere Tributario" n. 30, 2015.

³⁶⁴ "Strengthen CFC rules", *Recommendations regarding the design of domestic rules*.

³⁶⁵ VALENTE P., Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l'erosione di base imponibile: quali prospettive?, in "Corriere Tributario" n. 38, 2013; cfr. VALENTE P., Tax planning aggressivo. Conseguenze della base imponibile e del "profit shifting" secondo l'OCSE, in "Il blog di Fiscalità e Commercio Internazionale", 2013.

³⁶⁶ "Limit base erosion via interest deductions and other financial payments", *Recommendations regarding the design of domestic rules, OECD TPG changes*;

³⁶⁷ "Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance", *Finalise review of member country regimes, Strategy to expand participation to non-OECD members, Revision of existing criteria*.

- 6) Prevenire l'abuso di trattati fiscali, riallineando le norme nazionali in modo da impedire la concessione di benefici da trattati in circostanze inappropriate: *Action 6*³⁶⁸;
- 7) Prevenire l'elusione artificiale dello *status* di "stanziamento stabile" rivedendo la definizione di "stabile organizzazione": *Action 7*³⁶⁹;
- 8) Assicurare che il trasferimento dei beni immateriali sia in linea con la creazione di valore: *Action 8*³⁷⁰;
- 9) Adottare norme su deducibilità, trasferimento dei rischi e allocazione del capitale tra i membri dei gruppi societari al fine di assicurare la corretta attribuzione dei ritorni economici agli effettivi beneficiari: *Action 9*³⁷¹;
- 10) Sviluppare norme specifiche per chiarire le transazioni che non si verificano o si verificano raramente, i metodi dei prezzi di trasferimento, le "*management fees*" e le "*head office expenses*": *Action 10*³⁷²;
- 11) Stabilire metodologie di raccolta e analisi dati sul BEPS e sull'efficacia/impatto economico delle misure di contrasto: *Action 11*³⁷³;
- 12) Richiedere ai contribuenti di divulgare le loro pratiche di pianificazione fiscale aggressiva al fine di agevolare l'attività di monitoraggio delle Amministrazioni finanziarie: *Action 12*³⁷⁴;

³⁶⁸ "Prevent treaty abuse", *OECD Model Changes, Recommendations regarding the design of domestic rules*; cfr. DOMIZI V., SILVESTRI M. R., RL, Quali indizi per il "treaty shopping" delle convenzioni internazionali?, in "Dialoghi Tributari", 2013.

³⁶⁹ "Prevent the artificial avoidance of PE status", *OECD Model Changes*;

³⁷⁰ "Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: i) intangibles and ii) hard-to-value intangibles", *OECD TPG changes and possibility to the OECD Model*;

³⁷¹ "Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation: risks and capital", *OECD TPG changes and possibility to the OECD Model*;

³⁷² "OECD TPG changes and possibility to the OECD Model: other high-risk transactions", *OECD TPG changes and possibility to the OECD Model*.

³⁷³ "Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it", *Recommendation regarding data to be collected and methodologies to analyse them*;

³⁷⁴ "Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements", *Recommendations regarding the design of domestic rules*;

- 13) Riesaminare la documentazione dei prezzi di trasferimento migliorando la trasparenza per le amministrazioni fiscali: *Action 13*³⁷⁵;
- 14) Creare meccanismi di risoluzione delle controversie più efficaci apportando modifiche al Modello di Convenzione OCSE ed eliminando le incertezze interpretative che ostacolano l'attivazione di procedure amichevoli: *Action 14*³⁷⁶;
- 15) Analizzare le questioni internazionali, pubbliche e fiscali, al fine di sviluppare uno strumento multilaterale che consenta l'implementazione delle misure sul BEPS elaborate dell'OCSE: *Action 15*³⁷⁷.

La Dichiarazione³⁷⁸ dei leader del G20 che ha accolto i principi previsti nell'*Action Plan*, sottolinea l'importanza della lotta alla pianificazione fiscale aggressiva e all'evasione fiscale³⁷⁹ al fine del superamento della crisi economica globale.

Le azioni predisposte dall'OCSE presentano tutte finalità comuni: sostengono il principio secondo cui si dovrebbero assoggettare a tassazione i profitti nel luogo in cui vengono realizzati, mirano all'individuazione delle lacune legislative che favoriscono l'erosione della base imponibile da parte delle aziende multinazionali, hanno finalità di contrasto del *profit shifting* e promuovono il modello globale per lo scambio automatico delle informazioni per assicurare il maggior grado di trasparenza in ambito fiscale.

Le necessità e gli obiettivi di combattere la pianificazione fiscale aggressiva, sono sentiti anche dalle istituzioni comunitarie, infatti gli interventi in ambito comunitario sono stati molteplici.

Si ricorda il "Piano d'azione comunitario"³⁸⁰ presentato dalla Commissione il 6 dicembre 2012, al Consiglio e al Parlamento europeo, finalizzato al contrasto dell'evasione e della frode fiscale.

³⁷⁵ "Re- examine transfer pricing documentation", *OECD TPG changes and recommendations regarding the design of domestic rules*;

³⁷⁶ "Make dispute resolution mechanisms more effective", *OECD Model Changes*.

³⁷⁷ "Develop a multilateral instrument", *Report identifying relevant public international law and tax issues*.

³⁷⁸ San Pietroburgo 5 e 6 settembre 2013; cfr. VALENTE P., Erosione della base imponibile e scambio automatico di informazioni: il Rapporto dell' OCSE al G20 di San Pietroburgo, in "Il fisco" n. 45, 2013.

³⁷⁹ VALENTE P., Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo, in "il fisco", 2012.

³⁸⁰ «Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability. Aggressive tax planning can take a multitude of forms. Its consequences include double deductions (e.g. the same loss is deducted both the state of source and residence) and double non-taxation (e.g. income which is not taxed in the source state is exempt in

In questo Documento sono contenute due Raccomandazioni che hanno rispettivamente per oggetto:

- Le misure volte a coinvolgere i “Paradisi fiscali” nell’applicazione degli *standard* minimi di *good governance* fiscale³⁸¹;
- L’invito degli Stati membri ad intervenire nei rispettivi sistemi giuridici, al fine di sanare i *gaps* normativi che sfruttano le imprese multinazionali per sfuggire alla tassazione.

Inoltre il 23 aprile 2013 è stata istituita la «*Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning an Double Taxation*», con la quale sono stati invitati i rappresentanti delle organizzazioni professionali³⁸² e del mondo imprenditoriale a entrarne a far parte.

I membri³⁸³ del *Platform* sono impegnati a partecipare a tutti i *meeting* e alle relative attività, al fine di promuovere il dialogo tra società civile, imprese ed esperti delle Amministrazioni finanziarie nazionali in materia di *good governance* fiscale, doppia imposizione e pianificazione fiscale aggressiva.

Queste attività, sono volte a far emergere informazioni utili all’identificazione del più corretto modo di agire, ai fini del raggiungimento degli obiettivi citati.

Servono a contribuire ad una efficace implementazione delle raccomandazioni contenute nel Piano d’azione comunitario, in modo da risolvere le problematiche che si potrebbero presentare e di identificare le tecniche e le pratiche più corrette per porre in essere efficaci misure.

Una volta che i membri del *Platform* raccolgono tutta queste serie in informazioni, vengono trasmesse alla Commissione, la quale redige la relazione che prevede l’attuazione delle varie misure.

the state of residence)» EU Commission, “*Recommendation on aggressive tax planning*”, C82012)8806 final, December 6, 2012.

³⁸¹ VALENTE P., “Manuale di governance fiscale”, cit., pag. 631.

³⁸² Sono nominate per un periodo di tre anni, tranne nel caso in cui vengano escluse o siano sostituite per uno dei motivi elencati nel par. 9 dell’art. 4 della suddetta decisione.

³⁸³ Il 4 giugno 2013, la Commissione ha pubblicato il documento che indica i membri dell’EU *Platform*: «*Members of the Platform for Tax Good Governance – EU Platform: International Chamber of Commerce (ICC), Federation of European Accountants, BusinessEurope, Confédération Fiscale Européenne (CFE), American Chamber of Commerce (AmCham), Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), Mouvement des Entreprises de France (MEDEF), Bund Deutscher Unternehmen (BDI), Association of Tax Law Professors (EALPT), Tax Justice Network, European Federation of Public Service Unions (EPSU), Oxfam International, Christian Aid, Coopération Internationale pour le Développement et la Solidarité (CIDSE)*».

Il Progetto BEPS oltre ad essere importante per i contenuti, “rappresenta una transazione verso il multilateralismo nella disciplina dei rapporti tributari internazionali”³⁸⁴.

Nei documenti che sono stati pubblicati, si riscontra il suddetto proposito di realizzare un “*single set of consensus based international tax rules*”³⁸⁵, e visto che l’iniziativa dell’OCSE si svolge in un contesto multilaterale, si prospettano soluzioni molto più coordinate a livello comunitario.

In riferimento all’Italia, dato che ci sono numerosi aspetti della Legge Delega³⁸⁶ nei quali si affrontano i temi previsti dal progetto BEPS, si profila uno scenario caratterizzato dal recepimento per il tramite dei criteri direttivi della delega legislativa, della “*soft law*” creata in un contesto multilaterale.

Infatti, nel testo approvato nel 2014, la Legge delega tratta gli aspetti legati al contrasto dei “fenomeni di alterazione delle basi imponibili attraverso un uso distorto del *transfer pricing*”³⁸⁷, della “delocalizzazione fittizia d’impresa” e dei “sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle relative alla raccolta pubblicitaria”.

Tuttavia, è di fondamentale importanza che vengano evitate delle iniziative “spontanee”, quindi isolate, da parte dei singoli Stati, in quanto si ritornerebbe alla situazione di partenza caratterizzata da conflitti nei criteri di allocazione delle basi imponibili e da effetti distorsivi che determinano l’insorgenza di casi di doppia imposizione.

2. Gli Action Plans sulla Digital Economy

Il settore della *digital economy*, costituisce terreno favorevole per le imprese multinazionali che hanno l’obiettivo di praticare delle strategie di pianificazione fiscale aggressiva, al fine di alleggerire il carico fiscale.

Risulta chiaro che gli istituti classici del diritto tributario³⁸⁸ debbano adeguarsi alle nuove caratteristiche del sistema economico, soprattutto per il fatto che i confini nazionali di ogni

³⁸⁴ Cit. ROLLE G., “BEPS: Legge delega per la revisione del sistema fiscale e influenza dei lavori OCSE/G20”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n. 12, 2014.

³⁸⁵ OECD, *Explanatory Statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*, Parigi, 2014.

³⁸⁶ Legge 11 marzo 2014, n. 23 (“Legge delega”).

³⁸⁷ Cfr. DENARO A., I “location savings” nel transfer pricing, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

³⁸⁸ OCSE, “*Final report “Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?”*”, giugno 2004.

Stato “non corrispondono” più a quelli geografici, ed è sempre maggiore la presenza di attività prettamente immateriali.

L’*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* si è focalizzato sul tema della *digital economy*, in quanto i modelli di *business* delle imprese moderne sono sempre più dematerializzati, e le modifiche del Commentario OCSE all’art. 5 contengono ancora troppe disposizioni riguardanti il dato “fisico”.

Durante la Conferenza di Ottawa nell’ottobre 1998³⁸⁹, era stato appurato che la fiscalità della *digital economy* avrebbe dovuto essere definita in modo tale da favorire una spinta a tutta l’economia mondiale, assicurando parità di trattamento con i settori industriali tradizionali³⁹⁰ in modo da garantire equità e libera concorrenza.

Tuttavia, date le difficoltà legate alle caratteristiche del nuovo contesto in cui l’OCSE intende intervenire, è stato nominato l’*Expert Group on Taxation of the Digital Economy* dalla Commissione europea, al fine di proporre nuove metodologie per risolvere le problematiche derivanti dalla pianificazione fiscale aggressiva.

L’intento è quello di individuare nuovi metodi di tassazione, prevenendo le distorsioni attraverso l’analisi dei rischi e dei benefici, che deriverebbero dall’attuazione di ciascuna soluzione³⁹¹.

Nell’*Action 1*, che prende il nome di “*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*” pubblicato il 24 marzo 2014, vengono evidenziate tematiche che riguardano il problema della qualificazione della stabile organizzazione di una società della *new economy*, l’individuazione di determinati elementi di reddito dovuta all’eterogeneità dei beni e dei servizi offerti dall’economia digitale, la tassazione sui consumi e alcune tecniche di BEPS poste in essere sfruttando il modello di *business* multinazionale³⁹².

³⁸⁹ Preceduta dal Report “*Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*” presentato a Turku nel novembre del 1997.

³⁹⁰ Il Report “*Electroni Commerce: Taxation framework Conditions*” elaborato dal Committee on Fiscal Affairs dell’OCSE e presentato ad Ottawa ha individuato 5 principi di base su cui la tassazione della *digital economy* dovrebbe basarsi: (i) *neutralità* della tassazione tra diverse forme di commercio elettronico e tra commercio elettronico e commercio tradizionale; (ii) *efficienza*, per cui i costi di *compliance* per i contribuenti ed i costi per le amministrazioni dovrebbero essere ridotti al minimo; (iii) *certezza e semplicità* delle norme tributarie, in modo tale che i contribuenti possano conoscere in anticipo il trattamento fiscale delle transazioni che pongono in essere; (iv) *effettività ed equità*, per cui la possibilità di evasione ed elusione fiscale sia minimizzata attraverso contromisure proporzionate ai rischi implicati; (v) *flessibilità*, i sistemi fiscali dovrebbero essere configurati come flessibili e dinamici, in modo tale da essere sempre al passo con gli sviluppi della tecnologia.

³⁹¹ RIZZARDI R., Il progetto europeo di fiscalità per l’economia digitale, in “Corriere Tributario” n. 6, 2014.

³⁹² Prezzi di trasferimento su *intangibles* e gli *hybrid mismatch arrangements*; OECD, “*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*”, 24 marzo 2013, *chapter 3. Information and communication technology and its impact on the economy, chapter 4: The digital economy, new business models and key features, chapter 5. Identifying opportunities for BEPS in the digital economy, chapter 6. Tackling BEPS in the digital economy.*

L'Action 1, oltre ad esaminare i concetti base del commercio elettronico e dell'*Information and Communication Technology*, analizza l'evoluzione che questa ha avuto negli ultimi anni e come incide nell'economia, evidenziando gli effetti che ha generato e come evitare eventuali situazioni problematiche future.

Nonostante non venga fornita una chiara e precisa definizione di "economia digitale", l'OCSE si è occupata di descriverne le caratteristiche principali, al fine di circoscrivere un perimetro ben definito dal quale partire con l'attuazione delle varie soluzioni.

Oltre ad aver analizzato le caratteristiche delle imprese operanti in tale settore, l'OCSE ha definito i seguenti punti chiave³⁹³ della *digital economy*:

- **Mobilità:** riguardante gli *intangibles* sui quali l'economia digitale fonda le proprie basi, gli utenti e la localizzazione delle funzioni operative dell'impresa, la quale ha consentito di mantenere un'elevata flessibilità in capo alle imprese data la non necessaria presenza di personale per lo svolgimento delle funzioni collegata alla capacità di spezzettare gli *asset* nel territorio di diversi Stati;
- **Uso massivo di dati personali:** è possibile elevare la qualità dei prodotti e dei servizi offerti a livelli mai raggiunti in precedenza;
- **Effetto *network*:** attraverso le interazioni che avvengono tra utenti, si creano delle sinergie che ampliano ulteriormente il campo d'azione delle imprese multinazionali digitali;
- ***Multi-sided business models*:** consistono nella complementarietà delle attività che vengono svolte dalle imprese e dai loro prodotti;
- **Monopoli od oligopoli:** dato il fenomeno dell'effetto *network* con costi contenuti, le imprese multinazionali possono raggiungere dimensioni notevoli in breve tempo;
- **Volatilità:** generata dalla rapidità dell'innovazione tecnologica e dall'inesistenza di barriere all'ingresso per nuove imprese.

³⁹³ OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", par 4.3 *Key features of digital economy*, 23 marzo 2014.

Proprio per questa serie di peculiarità, le imprese multinazionali digitali sono facilitate nell'attuazione di strategie di pianificazione fiscale aggressiva e per tale motivo, l'OCSE ha proposto una serie di misure atte a contrastare tale fenomeno.

Il *Draft* mette in evidenza come le imprese mettono in atto i comportamenti di tipo BEPS sia in riferimento alla tassazione diretta sia in quella indiretta, attraverso alcuni esempi.

In riferimento alla prima, alla base del problema sta la possibilità in capo alle imprese di evitare di configurare il criterio di collegamento territoriale³⁹⁴, sfruttando l'elevato grado di dematerializzazione del settore digitale.

La semplicità con cui è possibile ridurre e suddividere le funzioni aziendali, gli *asset* ed i rischi presso il territorio di più Stati, unitamente alla elevata presenza di *intangibles* remunerativi, consentono di abbassare il reddito prodotto e di trasferirlo tra le varie società del gruppo al fine di diminuire il carico fiscale.

Nel caso in cui dovesse essere configurabile una “*taxable presence*” nello Stato in cui un'impresa digitale opera, la tecnica utilizzata ai fini dell'erosione della base imponibile consiste nella massimizzazione delle deduzioni per i pagamenti effettuati nei confronti della casa madre o di altre imprese del gruppo nella forma di interessi, *service fees*, *royalties* o facendo ricorso ad *hybrid mismatch arrangements* per il quale è stato pubblicato l'*Action 2*³⁹⁵. Dato che finora non sono state analizzate delle tematiche strettamente inerenti alla tassazione del commercio elettronico, in riferimento a quest'ultimo è importante prendere atto della materia “inesplorata” riguardante le modalità con cui possa calcolarsi il valore economico delle operazioni, che presuppongono un utilizzo massivo di dati da parte delle multinazionali digitali.

Per quanto riguarda la stima del valore ai fini contabili e fiscali, della raccolta di dati e statistiche per elevare la qualità dei prodotti digitali, è molto difficile qualificare i pagamenti effettuati a fronte di questi servizi, pertanto l'OCSE si è limitata a descrivere le caratteristiche principali, restando in attesa di proposte risolutive.

³⁹⁴ OECD, “*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*”, par. 5.2.1. *Eliminating or reducing tax in the market country*, 5.2.1.1. *Avoiding a taxable presence: In many digital economy business models, a non-resident company may interact with customers in a country remotely through a website or other digital means (e.g. an application on a mobile device) without maintaining a physical presence in the country. Increasing reliance on automated processes may further decrease reliance on local physical presence.*

The domestic laws of most countries require some degree of physical presence before business profits are subject to taxation. In addition, under Articles 5 and 7 of the OECD Model Tax Convention, a company is subject to tax on its business profits in a country of which it is a non-resident only if it has a permanent establishment (PE) in that country.

Accordingly, such non-resident company may not be subject to tax in the country in which it has customers.

³⁹⁵ OECD, “*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*”, *Action 2: “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”*.”

In riferimento alla tassazione indiretta, si possono registrare casi di pianificazione fiscale aggressiva in materia IVA³⁹⁶, qualora una delle parti della transazione sia un soggetto passivo con limitato diritto di detrazione.

L'OCSE riporta il classico caso³⁹⁷ che prevede che tali soggetti acquistino dei servizi elettronici, da aziende che risiedono in Paesi nei quali vengono applicate aliquote molto basse o non prevedono imposte sul valore aggiunto.

Un altro esempio consiste nella sub-licenza di *software* della casa madre tra stabile organizzazione e casa madre stessa, in modo da aggirare le limitazioni del diritto di detrazione in capo a determinate articolazioni dell'impresa.

Come visto nei capitoli precedenti, *l'e-commerce*³⁹⁸ *cross-border* comporta l'insorgenza di problemi di applicabilità dell'IVA, nonostante i beni e i servizi vengano acquistati dai consumatori finali.

3. Le modalità d'azione del "Progetto BEPS"

Dopo aver descritto in maniera sintetica i problemi evidenziati dall'OCSE, si riportano di seguito le modalità con cui intende risolverli, al fine di rendere più chiara la situazione corrente.

³⁹⁶OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", Annex. C: Action 1 on the tax challenges of the Digital Economy notably called for work on "how to ensure the effective collection of value added tax/goods and services tax (VAT/GST) with respect to the cross-border supply of digital goods and services". In response, the Report on Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (the Digital Economy Report, OECD, 2014) was developed by the Task Force on the Digital Economy (TFDE) and delivered to G20 Finance Ministers in September 2014. One of the main VAT/GST challenges that were identified relates to the growing volume of imports of low value parcels from online sales on which no VAT/GST is collected as a result of relief regimes for such low value imports that are operated in many jurisdictions. This leads to growing revenue losses and growing risks of competitive distortion(...).

³⁹⁷ OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", Annex. B "Typical tax planning structures in integrated business models".

³⁹⁸OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", par. 4.2.1 "Electronic Commerce": Electronic commerce, or e-commerce, has been defined broadly by the OECD Working Party on Indicators for the Information Society as "the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks¹ by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or service do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations" (OECD, 2011). E-commerce can be used either to facilitate the ordering of goods or services that are then delivered through conventional channels (indirect or offline e-commerce) or to order and deliver goods or services completely electronically (direct or on-line e-commerce). Although e-commerce covers a broad array of businesses, this section provides an illustration of some of the more prominent types.

Innanzitutto, vengono presi come riferimento i principi di Ottawa³⁹⁹ del 1998, come la neutralità della tassazione dell'*e-commerce* e la flessibilità che deve essere garantita in capo alle imprese operanti in tale settore, al fine di evitare che vengano trattate in maniera diversa dalle altre tipologie di imprese, dal punto di vista fiscale.

La prima modalità d'azione volta a contrastare i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, consiste nella proposta di modifica dell'art. 5 paragrafo 4 del Modello di Convenzione OCSE, adattandolo alle caratteristiche chiave del commercio elettronico ed eliminando la *negative list*.

Essendo quest'ultima troppo "estrema e produttrice di disfunzioni circa lo stesso scopo della previsione della nozione di stabile organizzazione"⁴⁰⁰, la proposta consisterebbe nell'introduzione di un nuovo criterio di collegamento basato su "una presenza digitale significativa" dell'impresa nel territorio del Paese diverso da quello di residenza.

Tuttavia, non è stata data una definizione precisa a riguardo, ma solamente dei parametri da osservare per quanto riguarda le modalità di conclusione dei contratti e gli strumenti di pagamento che devono essere utilizzati.

In prima analisi, oltre all'incompatibilità con il principio di neutralità di Ottawa, si riscontrano difficoltà interpretative, in quanto tali parametri, non sono stati definiti con un grado di dettaglio sufficiente, rendendo complicata la valutazione dal punto di vista oggettivo.

Ulteriori critiche possono essere sollevate in merito alla definizione di "stabile organizzazione virtuale"⁴⁰¹, basata sulla disponibilità di un sito *web*, la quale è stata introdotta appositamente per le imprese digitali.

Oltre agli interventi sulla definizione del concetto di "*permanent establishment*", di cui si parlerà nel prossimo paragrafo, e sul suggerimento di una ritenuta d'imposta sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in un determinato Stato, per l'acquisto di beni o servizi digitali

³⁹⁹ OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", Annex A: "Prior work on the digital economy", A.1. 1996-98: Work leading to the Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce, A.2. 1998: The Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce, A.3. Post-Ottawa: CFA work and technical advisory groups.

⁴⁰⁰ Cit. TRABATTONI G., "Il Discussion Draft BEPS sull'economia digitale: verso un approccio davvero nuovo ai criteri di tassazione?", in "Il fisco" n. 25, 23 giugno 2014.

⁴⁰¹ il par. 42.2 del Commentario al modello di convenzione tipo dell'OCSE "*an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute a tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a 'place of business' as there is no 'facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment' (see paragraph 2 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned*". Per una critica circa la supposta carenza del requisito della materialità e della fissità nel sito web, si veda C. Sallustio, *op. cit.*, p. 155.

da un'impresa di *e-commerce* non residente⁴⁰², l'OCSE propone degli interventi nel settore dell'imposizione indiretta⁴⁰³.

Dato che negli ultimi anni si sono intensificate le transazioni *B2C* a livello *cross-border*, si sono create numerose situazioni problematiche riguardanti l'applicazione dell'IVA, soprattutto nel caso di applicazione dell'imposta nello Stato di residenza del fornitore.

In questi casi, oltre a dar luogo ai problemi appena descritti, possono crearsi delle situazioni che portano ad un'alterazione dell'intero sistema concorrenziale.

In ordine a quanto riscontrato, l'OCSE propone di rivedere le soglie di esenzione sulle transazioni di importo limitato, e dato che variano da Paese a Paese, vengono fissate cercando di rispettare il bilanciamento tra i costi amministrativi e le perdite di gettito che possono insorgere.

Una delle più curiose misure proposte dall'OCSE in riferimento all'applicazione dell'IVA nelle transazioni *B2C cross-border*, consiste nel prevedere che le imprese operanti in tale settore, nei confronti del consumatore finale, si dotino di una partita IVA⁴⁰⁴ presso il Paese di residenza di quest'ultimo.

Tuttavia, perché trovi applicazioni tale proposta, i vari Paesi dovrebbero prevedere dei sistemi semplificati di registrazione e delle soglie che prevedano l'esenzione da tale obbligo, al fine di minimizzare gli oneri che un simile meccanismo determinerebbe.

Ciò premesso, si presenterebbero comunque degli ostacoli riguardanti le richieste di *tax compliance* da parte dei soggetti non residenti: per quanto semplice e snello possa essere tale meccanismo, comunque sorgerebbero dei problemi riguardanti il controllo del compimento delle transazioni, l'identificazione delle stesse, la realizzazione del meccanismo di riscossione e di versamento delle imposte e la messa in atto di tutte quelle misure di ispezione che devono essere previste come l'*auditing*.

⁴⁰² Il presente intervento, nonostante sembri incompatibile con il principio di neutralità fiscale di Ottawa, presuppone che il provider non residente realizzi un certo volume della propria attività economica in un determinato Stato senza stabilirvi una *taxable presence*; si veda paragrafo successivo.

⁴⁰³ OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", Chapter 9 "Evaluation of the broader direct and indirect tax challenges raised by the digital economy and of the options to address them": *This chapter contains an evaluation of the options identified to address the broader tax challenges raised by the digital economy. The evaluation takes into account not only the impact on BEPS issues of the measures developed in the course of the BEPS Project, but also the economic incidence of the different options to tackle these broader tax challenges.*

⁴⁰⁴ OECD, "Address the Tax Challenges of the Digital Economy", Annex D: "OECD international VAT/GST guidelines. Chapter 3. Determining the place of taxation for cross-border suppliers of services and intangibles; «Simple registration procedures can be an important incentive for non-resident suppliers to engage with the tax authority of a jurisdiction where they might have no link other than the supply of services or intangibles to final consumers(...)».

Dato che risulta evidente che tali misure sarebbero del tutto inefficaci se adottate da un singolo Stato, la condizione necessaria per attuare tali meccanismi consiste nella cooperazione amministrativa tra tutti gli Stati, in materia di scambio di informazioni e di assistenza alla riscossione e *audit* congiunto.

Nonostante il diritto tributario si basi ancora su concetti classici che presuppongono aspetti legati alla “fisicità”, in ordine al commercio elettronico, si evidenzia comunque un progressivo avvicinamento ad una maggiore specializzazione.

Ciò si nota dalle proposte di modifica del Modello di Convenzione OCSE, in tema di stabile organizzazione “virtuale” di cui si tratterà nel paragrafo successivo, che segnano il passaggio da una teoria basata sul *fixed place of business*, ad una teoria che riconosce in capo all’*e-commerce* il bisogno di disposizioni specifiche.

Non sono ancora state fornite delle soluzioni ben definite, probabilmente per il fatto che risulterebbero troppo drastiche visto il ritardo che ha la legislazione nell’adeguarsi ai cambiamenti del sistema economico.

Propriamente per questa ragione, non è opportuno istituire uno “statuto” del commercio elettronico o stabilire regole ferree in questo momento, in quanto risultano più efficaci le proposte fornite dall’OCSE.

È opportuno ribadire che le finalità di quest’ultima, sono quelle di agevolare e di guidare i vari ordinamenti verso la costruzione di sistemi normativi nazionali compatibili e perfettamente in sintonia tra loro, in modo da realizzare un unico sistema normativo comunitario.

4. L’Action 7 e la stabile organizzazione

L’argomento centrale del progetto BEPS riguarda la stabile organizzazione, per la quale vengono proposte delle modifiche a seguito della pubblicazione del *Public Discussion Draft Beps Action 7*⁴⁰⁵.

Le modifiche sono rivolte all’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE⁴⁰⁶, al fine di prevenire il cosiddetto “*artificial avoidance of PE status*”: «*Develop changes to the definition of PE to*

⁴⁰⁵ OECD, Public Discussion Draft – Beps Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, Paris, 2014.

⁴⁰⁶ Il presente articolo contiene la definizione di “stabile organizzazione”.

*prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemption. Work on these issues will also address related profit attribution issues*⁴⁰⁷».

L'obiettivo primario consiste nell'aggiornamento della definizione di stabile organizzazione, in relazione alla *digital economy* e con un occhio di riguardo sulla figura del commissionario, in modo da evitare fenomeni di abuso del diritto posti in essere sfruttando debolezze normative.

Dagli studi OCSE è emerso che gran parte degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva, vengono attuati attraverso *arrangements*⁴⁰⁸ “artificiosi”, in quanto non coerenti con le attività svolte e privi di sostanza economica, strettamente connessi a quelle situazioni in cui sussistono i cosiddetti *commissionaire arrangements*.

4.1. “Commissionaire arrangements” e stabile organizzazione personale

Secondo l'OCSE, molte strutture che si basano sulla figura del “commissionario”⁴⁰⁹ sono state poste in essere con l'obiettivo di “erodere la base imponibile dello Stato in cui le vendite sono effettuate”⁴¹⁰.

Queste strutture infatti, potrebbero dar luogo ad una “stabile organizzazione personale” e quindi le eventuali erosioni della base imponibile dovrebbero essere contrastate con la normativa sul *transfer pricing*⁴¹¹.

Recentemente le Autorità fiscali italiane e di altri Paesi europei hanno affrontato numerosi casi, nei quali veniva contestato il fatto che il “commissionario” poteva dar luogo alla qualificazione di una stabile organizzazione personale dell'impresa estera.

⁴⁰⁷ Traduzione: “sviluppare delle modifiche alla definizione di stabile organizzazione per prevenire i casi di abuso del diritto basati su artifici atti ad evitare l'individuazione di una stabile organizzazione, aventi finalità di erosione della base imponibile e trasferimento dei profitti, inclusi i casi di abuso attraverso l'utilizzo di transazioni tra commissionari e Casa Madre che determinano l'esenzione di una specifica attività. Il lavoro e la risoluzione di queste problematiche saranno anche utili ad affrontare i problemi relativi all'attribuzione del profitto.

⁴⁰⁸ Traduzione: transazioni.

⁴⁰⁹ Esempio: un intermediario che “contribuisce” alla regolare conclusione di contratti nel Paese in cui si trovano i clienti dell'impresa non residente.

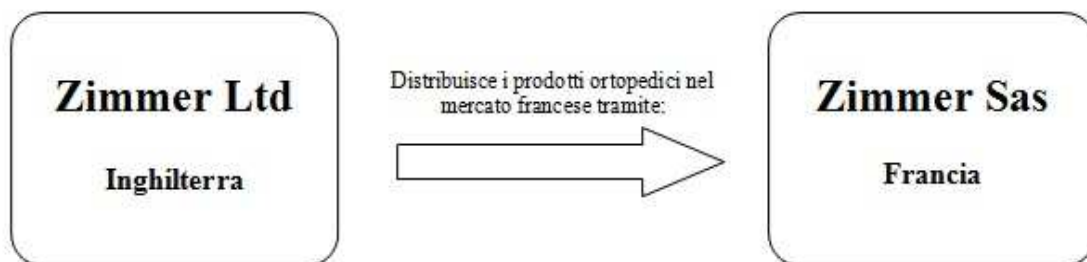
⁴¹⁰ Cit. VALENTE P., “Erosione della base imponibile e stabile organizzazione”, in “il fisco” n. 31, 2015.

⁴¹¹ LUPI R., “La possibilità che una stabile organizzazione si annidi nelle strutture di una società controllata”, in “Dialoghi di diritto Tributario”, 2003.

Molte sentenze hanno toccato questa tematica attribuendo importanza alla questione del vincolo “economico” o “giuridico”, in quanto sono aspetti che se vengono riconosciuti in capo al commissionario possono integrare l’ipotesi della stabile organizzazione personale.

Ai fini di avere un quadro generale della normativa vigente riguardante questo ambito, è fondamentale analizzare le sentenze internazionali⁴¹² più importanti.

La sentenza Zimmer del 2010, riguarda la società inglese di prodotti ortopedici Zimmer Ltd, la quale distribuiva i propri prodotti sul mercato francese tramite la Zimmer Sas che inizialmente era un “distributore”, ma nel marzo 1995 è stata convertita in “commissionario”.



A seguito di un’indagine dell’Amministrazione finanziaria francese, veniva stabilito che gli utili attribuiti alla Zimmer Ltd inglese, derivanti dalla vendita dei prodotti nel mercato francese da parte della Zimmer Sas, dovevano essere imponibili in Francia in quanto la Zimmer Sas poteva essere considerata una stabile organizzazione della società inglese Zimmer Ltd.

Dopo aver esaminato il contratto di commissione, la Corte d’Appello ha rilevato che la Zimmer Sas aveva il potere di concludere contratti di vendita in nome della Zimmer Ltd, determinare i prezzi e le diverse modalità di pagamento anche senza la sua approvazione.

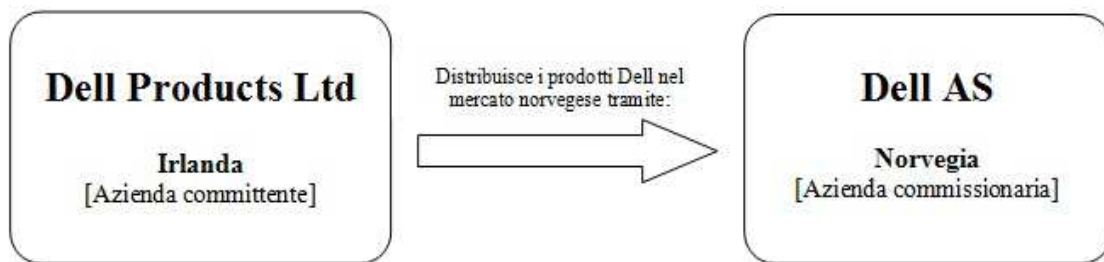
In base a quanto previsto dalla Convenzione⁴¹³ e agli elementi di cui sopra, la Corte d’Appello ha ritenuto che la Zimmer Sas rappresentava una stabile organizzazione della Zimmer Ltd e

⁴¹² Sentenze Dell (2011 Norvegia), Zimmer (2010 Francia) e Roche (2012 Spagna); per una panoramica delle sentenze si vedano GRILLI S., RUGGIERO P., “La stabile organizzazione nella giurisprudenza interna ed internazionale”, in “La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”, IPSOA, 2013.

⁴¹³ La Convenzione Francia-Gran Bretagna prevede il concetto di stabile organizzazione personale al paragrafo 4: “A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State—other than an agent of an independent status to whom paragraph (5) applies—shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned State if he has, and habitually exercises in that State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise”, Oltre all’individuazione della nozione di stabile organizzazione, rileva ai fini della tassazione degli utili realizzati in Francia quanto previsto dall’articolo 6 della citata Convenzione: “The industrial or commercial profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated

pertanto gli utili realizzati nel territorio francese dovevano essere assoggettati a tassazione in Francia.

Successivamente, è stata pubblicata la sentenza Dell⁴¹⁴, riguardante la società commissionaria norvegese Dell AS che commercializzava e vendeva i prodotti Dell nel mercato norvegese in nome proprio, ma svolgeva tale attività per conto dell'azienda committente Dell Products Ltd fiscalmente residente in Irlanda, la quale assumeva tutti i rischi derivanti dall'attività economica.



L'amministrazione fiscale norvegese contestava il fatto che era stata recuperata a tassazione una parte significativa dei redditi prodotti in Norvegia, che questi erano stati attribuiti ai soggetti irlandesi e che nel territorio norvegese veniva tassata solamente la commissione sulle vendite percepita da Dell AS.

La contestazione era basata sulla capacità che veniva riconosciuta in capo a Dell AS di stipulare contratti di vendita che vincolano più che da un punto di vista giuridico, soprattutto da un punto di vista economico la società committente Dell Products Ltd.

Tali contestazioni venivano confermate con la sentenza di marzo 2011 della Corte d'appello di Oslo, ma a seguito della sentenza della Suprema Corte norvegese del 2 dicembre 2011 emessa all'unanimità venivano ribaltate, stabilendo che l'attività di commissionario svolta

therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the industrial or commercial profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment"; FUXA D., "Quando la riconversione societarie nasconde un caso di evasione fiscale", in "Fisco Oggi", 3 marzo 2008.

⁴¹⁴ Sentenza della Corte Suprema norvegese Dell (2011): "In aderenza a quanto espresso da recenti pronunce di organi giurisprudenziali europei viene dunque ribadito dalla Suprema Corte norvegese che, in linea di principio, un commissionario non può costituire stabile organizzazione del proprio *principal*. Ciò significa che non è possibile riqualificare gli effetti del *commissionaire agreement* rendendo vincolanti le clausole del contratto per il *Principal*, quando le statuizioni previste e giuridicamente formalizzate nel *commissionaire agreement* si innestano nell'ambito delle attività svolte ordinariamente da un agente/commissionario", cit. SANSONETTI D., GIUSEPPE A., "Norvegia: il potere contrattuale condiziona l'esistenza della SO", in "Fisco Oggi", 7 agosto 2012".

dalla società controllata Dell AS non poteva costituire una stabile organizzazione personale norvegese della casa madre Dell Products Ltd residente in Irlanda.

Tale decisione è stata presa in quanto l'art. 5 paragrafo 5 del Modello di Convenzione OCSE, prevede che può qualificarsi come stabile organizzazione solo nel caso in cui l'agente abbia il potere giuridico di concludere contratti in nome dell'impresa estera, in modo da vincolarla giuridicamente.

A seguito delle sentenze appena commentate si è espressa l'OCSE con il *Discussion Draft* per l'*Action 7* del BEPS, muovendo dalla generale constatazione che l'attuale formulazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e del Modello OCSE, fa sì che la figura del "commissionario" non venga qualificata come stabile organizzazione personale.

Come abbiamo visto, anche in presenza di un intermediario che avrebbe contribuito alla stipulazione dei contratti nello Stato in cui si trovano i clienti dell'impresa, in alcuni casi non è una condizione sufficiente ai fini dell'integrazione dell'ipotesi di qualificazione della stabile organizzazione personale.

Le problematiche principali derivano dalle differenze che possono insorgere dall'interpretazione dei paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE.

In linea di principio, un "commissionario" non potrebbe mai integrare le ipotesi di una stabile organizzazione personale, a meno che questi non agisca "in nome" dell'impresa mandante non residente.

Anche se non è stata esplicitamente affermata l'estraneità della figura del "commissionario" dal perimetro in cui può configurarsi una stabile organizzazione personale, la giurisprudenza che si è occupata di questa tematica si è espressa a favore del contribuente, valorizzando l'indipendenza della società commissionaria italiana che opera nel cosiddetto *ordinary course of business*⁴¹⁵.

Con questa espressione si fa riferimento al caso di una società che sostiene a spese proprie un'organizzazione di vendita, realizzando profitti con le provvigioni dei beni venduti.

La sentenza *Boston Scientific*⁴¹⁶, riguardava una società "commissionaria" italiana che promuoveva le vendite della casa madre olandese, conseguendo nel proprio interesse e in maniera indipendente profitti derivanti dalle commissioni di vendita che a loro volta derivavano dalla casa madre.

⁴¹⁵ Commissione tributaria reg. Lombardia, 2 dicembre 2009, n. 137; Id., 20 ottobre 2011, n. 125; Commissione tributaria reg. Friuli-Venezia Giulia, 23 marzo 2011, n. 33.

⁴¹⁶ Sentenza cassazione n. 3769, 9 marzo 2012.

La Corte di cassazione ha escluso l'esistenza della stabile organizzazione personale proprio per il cosiddetto "*ordinary course of business*", confermando la sentenza dei Giudici di seconde cure milanesi.

Quindi, in base alla normativa vigente, è chiaro che la società italiana "commissionaria" che agisce per conto del soggetto non residente, non può essere qualificata come "stabile organizzazione personale" quando risulta essere indipendente, remunerata per le funzioni svolte e per i rischi assunti all'interno del gruppo, riconducibili al rischio d'impresa.

Infatti, in base all'art. 162 comma 6 T.U.I.R.⁴¹⁷ e al Modello di Convenzione OCSE, gli elementi che qualificano una "stabile organizzazione personale" sono tre:

- Requisito soggettivo: presenza di una persona diversa da un agente indipendente che operi nel corso ordinario dei propri affari;
- Requisito oggettivo: esercizio effettivo del potere di concludere contratti "in nome" e "per conto" dell'impresa estera, in modo da produrre effetti vincolanti in capo a questa;
- Abitualità dell'esercizio di tale potere da parte dell'agente.

I cambiamenti che sono stati proposti nell'*Action 7*, hanno la finalità di prevedere che tutte le volte che un agente concluda regolarmente contratti nello Stato della fonte, che interessano un soggetto estero, si possa ritenere che quest'ultimo abbia un "sufficiente *nexus*" con lo Stato in cui opera l'agente, in modo da poter essere qualificata una "stabile organizzazione personale". Tale proposta è indicata al paragrafo 10 del *Public Discussion Draft Beps Action 7*: "*As a matter of policy, where the activities that an intermediary exercises in a country are intended to result in the regular conclusion of contracts to be performed by a foreign enterprise, that enterprise should be considered to have a taxable nexus in that country (...)*".

Il contenuto di tale cambiamento fa sì che venga ampliata la legislazione vigente, in modo da non ritenere che venga integrata tale ipotesi solo nel caso in cui l'agente stipuli contratti "in nome" del committente non residente⁴¹⁸.

⁴¹⁷ Nel caso della stabile organizzazione personale, il requisito della sede fissa d'affari verrebbe sostituito dalla abituale conclusione dei contratti da parte dell'agente; stesso criterio viene seguito in ambito OCSE, dove viene chiaramente sancita l'irrelevanza di una sede fissa d'affari a carattere temporaneo, alla stessa stregua degli agenti dipendenti che esercitino i loro poteri in maniera episodica", AVOLIO D., "La stabile organizzazione e il Progetto BEPS dell'OCSE", in "Corriere Tributario" n. 19, 2014.

Tuttavia tale proposta non andrebbe contro le disposizioni viste precedentemente sfavorendo la posizione del contribuente, in quanto non si ritiene qualificata una “stabile organizzazione personale” quando l’agente sta svolgendo l’attività in maniera indipendente: “(...) *unless the intermediary is performing these activities in the course of an independent business*”.

4.2. Le modifiche a confronto

Le soluzioni di modifica⁴¹⁹ del Modello di Convenzione OCSE, proposte dall’*Action 7*, sono sostanzialmente quattro.

L’*option A*⁴²⁰, con la sua variante *option C*⁴²¹, consiste nella sostituzione dell’espressione “stipulare contratti” con la frase “impegnata con una specifica persona in un modo che risulti che quest’ultima contribuisca alla conclusione di contratti”.

La maggior parte dei commentatori ritengono che le espressioni con le quali si intende modificare il Modello OCSE, sono poco specifiche e rischierebbero di pregiudicare la certezza degli operatori.

Data la portata troppo ampia dell’espressione dell’*option A*, oltre ad essere colpita la figura del “commissionario” subentra il rischio che vengano colpite anche le strutture di *marketing*, che si occupano di un attività di promozione che sicuramente contribuisce alla conclusione di contratti.

Per quanto riguarda l’*option B*⁴²², con la sua variante contenuta nell’*option D*⁴²³, verrebbe sostituita la locuzione “stipulare contratti” con l’espressione “stipulare contratti o negoziare gli elementi materiali dei contratti”.

⁴¹⁸ OECD, *Public Discussion Draft – Beps Action 7*, cit., par. 10.

⁴¹⁹ PAPOTTI A., Ancora sulle proposte di modifica al commentario ufficiale alla convenzione – tipo dell’OCSE, in “Rivista di diritto tributario” fasc.11, 2002.

⁴²⁰ OECD, *Public Discussion Draft – Beps Action 7, Option A*: “Add a reference to contracts for the provision of property or services by the enterprise; replace “conclude contracts” by “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”; strengthen the requirement of “independence”.

⁴²¹ OECD, *Public Discussion Draft – Beps Action 7, Option C*: “Replace “contracts in the name of the enterprise” by “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”; replace “conclude contracts” by “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”; strengthen the requirement of “independence”.

⁴²² OECD, *Public Discussion Draft – Beps Action 7 Option B*: “Add a reference to contracts for the provision of property or services by the enterprise; replace “conclude contracts” by “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”; strengthen the requirement of “independence”.

⁴²³ OECD, *Public Discussion Draft – Beps Action 7 Option D*: “Replace the phrase “contracts in the name of the enterprise” by “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise,

Come nell'*Option A*, non è più necessario che i contratti siano “in nome” del committente perchè sia integrata l'ipotesi di stabile organizzazione personale, “ma basterebbe solo che tali contratti riguardassero i beni venduti dal soggetto estero”⁴²⁴.

Tuttavia, anche in questo caso sembrano troppo vaghe le soluzioni proposte, in quanto non è stato definito con precisione cosa debba intendersi per “elementi materiali del contratto”⁴²⁵.

Inoltre non risulta chiaro se nei contratti *standard*⁴²⁶, si possa ritenere che venga riconosciuta in capo all'agente l'autorità per la negoziazione degli elementi materiali del contratto.

Al di là dei dubbi e le perplessità che sono emerse da tali interventi, risulta chiaro che l'introduzione di tali modifiche farebbero venir meno l'indipendenza del commissionario⁴²⁷.

In riferimento all'ultima proposta di modifica del Modello di Convenzione OCSE in tema di “*commissionaire arrangements*”, si riporta il testo della novità che verrebbe introdotta nel paragrafo 6: “*Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or associated enterprises, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to these enterprises*”.

In base a tale espressione, si vuole far sì che il requisito dell'indipendenza dell'agente venga meno, nel caso in cui tale soggetto dovesse operare solo o quasi esclusivamente per un unico *principal* o gruppo di imprese tra loro associate.

Al momento, le disposizioni del Modello di Convenzione OCSE prevedono che la più alta probabilità di sostenere l'indipendenza economica dell'agente⁴²⁸, si ha nella situazione in cui vi è il più alto numero di preponenti⁴²⁹.

are on the account and risk of the enterprise”; replace “conclude contracts” by “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”; strengthen the requirement of “independence”.

⁴²⁴ AVOLIO D., SANTACROCE B., “La stabile organizzazione e l'Action 7 dell'OCSE: la figura del commissionario”, in “Corriere Tributario” n. 11, 2015 pag. 834.

⁴²⁵ “Devono avere per oggetto le condizioni contrattuali più rilevanti, quali ad esempio il prezzo, la quantità, i termini di consegna, etc.?” cit., AVOLIO D., SANTACROCE B., “La stabile organizzazione e l'Action 7 dell'OCSE: la figura del commissionario”, in “Corriere Tributario” n. 11, 2015.

⁴²⁶ L'agente deve applicare le direttive dell'impresa estera in riferimento ai prezzi e alle scontistiche da applicare.

⁴²⁷ “*Where the person's commercial activities for the enterprise are subject to detailed instructions or to comprehensive control by it, such person cannot be regarded as independent of the enterprise*” par. 32.1 Commentario OCSE art. 5.

⁴²⁸ “Contratti di esclusiva: I giudici della Commissione tributaria regionale della Lombardia hanno affermato che non assume rilevanza, ai fini della verifica della sussistenza o meno di una stabile organizzazione all'interno di un gruppo multinazionale, la circostanza che la controllata sia legata da un “contratto in esclusiva” con la controllante, come pure il fatto che sia tenuta a mantenere costantemente aggiornata la controllante del suo andamento economico/finanziario attraverso l'attività di reportistica comune nella realtà multinazionali”, AVOLIO D., SANTACROCE B., “La stabile organizzazione e l'Action 7 dell'OCSE: la figura del commissionario”, in “Corriere Tributario” n. 11, 2015.

⁴²⁹ Commentario OCSE paragrafo 38.6: “*Independent status is less likely if the activities of the agent are performed wholly or almost wholly on behalf of only one enterprise over the lifetime of the business or a long period of time. However, this factor is not by itself determinative*” .

Tuttavia, tale indicatore costituisce solamente un indizio che può far presupporre la dipendenza dell'agente, ma da solo non può essere considerato un aspetto determinante.

Ad esempio, per motivi legati al fatto che l'agente abbia appena iniziato la sua attività, questi potrebbe cominciare a lavorare solamente per una singola impresa.

In riferimento a tale ipotesi, sarebbe scorretto che in tale circostanza venisse meno l'indipendenza dell'agente, integrando l'ipotesi della stabile organizzazione personale per l'impresa non residente.

4.3. La “*Permanent Establishment*”

Durante l'analisi delle misure introdotte dall'*Action 7* relative al contrasto dell'*artificial avoidance of PE status*, è fondamentale tenere presente che lo svolgimento di un'attività d'impresa presuppone un certo grado di certezza⁴³⁰.

Questo significa che per poter ipotizzare che sia qualificata una stabile organizzazione, è importante conoscere e definire preliminarmente le condizioni economiche che risultano necessarie, prima di fare questo tipo di supposizioni.

In base a questo ragionamento, per raggiungere un maggior grado di chiarezza e di facilità operativa sarebbe opportuno che le linee guida venissero stabilite a livello internazionale.

Gli aspetti sui quali si sono soffermati i diversi commentatori del *Discussion Draft* del 31 ottobre 2014 riguardano le attività di carattere preparatorio o ausiliario dell'art. 5, paragrafo 4, del Modello di Convenzione OCSE.

⁴³⁰ Tale esigenza è stata raccomandata dalla CFE (Confédération Fiscale Européenne), alla quale si deve riconoscere l'iniziativa di ritenere necessaria la prevenzione di controversie fiscali: “*Any review of PE definition should ensure that no additional uncertainty nor any unnecessary burden be generated on taxpayers. Further guidance on the issue should be designed to provide greater certainty and to reduce the possibility of disputes (between taxpayers and tax authorities). In our opinion, the suggested changes might end up producing an increase of PEs, which would necessarily generate further compliance burden on businesses, and which would hamper the desired level playing field and negatively affect foreign investment*” (cfr. Joint AOTCA/CFE Opinion Statement FC 1/2015 on the OECD 2014 *Public Discussion Draft on Preventing the Artificial Avoidance of PE Status* (BEPS Action 7), gennaio 2015; le medesime preoccupazioni sono state condivise anche da BIAC (The Business and Industry Advisory Committee to the OECD): “*(...) any rule which make it easier to establish the presence of a PE will almost certainly increase the substantive and administrative costs of doing cross-border business for companies. Second, if the rules are changed, then it is crucial that any new rules be clear, and at least as well understood as the rules that they replace. If there is any vagueness and ambiguity in the new rules, than that will inevitably increase disputes between countries with a resultant increase in double taxation, and this second problem will be exacerbated if it proves difficult to make substantial progress on dispute resolution under Action 14 (...)*” (cfr. BIAC, Letter to Marlies de Ruyter on Proposed Discussion Draft: *Preventing the Artificial Avoidance of PE Status* (BEPS Action 7), gennaio 2015).

Le imprese multinazionali, soprattutto nel settore della *digital economy*, frammentano le attività fra le varie entità del gruppo in modo tale che queste vengano classificate in tale modo.

Il Modello OCSE prevede esplicitamente che in relazione alle attività economiche indicate nell'art. 5 al paragrafo 4 e a quelle a carattere preparatorio e ausiliario, non è integrata l'ipotesi della stabile organizzazione.

Oltre alle disposizioni che sono state suggerite dal *Revised Draft* del 15 maggio 2015⁴³¹, il presente documento conferma che il cosiddetto *splitting up* dei contratti favorirebbe l'abuso dell'eccezione di cui all'art. 5 paragrafo 3⁴³² del Modello di Convenzione OCSE, e per risolvere questo tipo di problematiche sarebbe necessario un intervento volto ad introdurre chiarimenti sulle regole anti-abuso.

Nell'*Action 7*, oltre alle modifiche viste nel paragrafo precedente inerenti alla figura del "commissionario", sono contenute le proposte più recenti in tema di stabile organizzazione in riferimento alla *digital economy*: "*Permanent Establishment nell'economia digitale*"⁴³³.

In questo nuovo e complicato settore, i problemi che riguardando la stabile organizzazione potranno essere superati solo se verranno coordinate tra loro tutte le aree di intervento in ambito di contrasto all'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*.

L'area di maggiore importanza è quella dell'economia digitale⁴³⁴, in quanto presenta caratteristiche e problematiche dal punto di vista fiscale mai affrontati prima d'ora con sufficiente impegno.

⁴³¹ Il *Revised Draft* del 15 maggio 2015 propone di introdurre le seguenti disposizioni al Commentario OCSE: "21.2 As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Since a preparatory activity precedes another activity, it will often be carried on during a relatively short period, the duration of that period being determined by the nature of the core activities of the enterprise. This, however, will not always be the case as it is possible to carry on an activity at a given place for a substantial period of time in preparation for activities that take place somewhere else. Where, for example, a construction enterprise trains its employees at one place before these employees are sent to work at remote work sites located in other countries, the training that takes place at the first location constitutes a preparatory activity for that enterprise. An activity that has an auxiliary character, on the other hand, generally corresponds to an activity that is carried on to support, without being part of, the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. It is unlikely that an activity that requires a significant proportion of the assets or employees of the enterprise could be considered as having an auxiliary character".

⁴³² Modello di Convenzione OCSE, art. 5 paragrafo 3: "A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months", cfr VALENTE P., "Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni", IPSOA, 2012.

⁴³³ VALENTE P., "Erosione della base imponibile e stabile organizzazione", in "Il fisco" n. 31, 2015.

⁴³⁴ Si veda Capitolo 4 paragrafo 4.1; cfr. *Public Discussion Draft – BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*.

Innanzitutto, non sono state previste delle norme in grado di regolare la “presenza digitale” di un’impresa nell’economia di un altro Paese, e spesso si incorre in situazioni nelle quali è impossibile individuare un collegamento territoriale.

A ciò si aggiunge il fatto che le multinazionali digitali, riescono ad effettuare transazioni senza stabilirsi fisicamente in qualsiasi Stato, utilizzando il proprio sito *web* o altri sistemi digitali e sfruttando processi totalmente automatizzati che fanno venir meno qualsiasi presenza “fisica”.

Quindi le imprese estere che operano in tale settore, sono in grado di porre in essere transazioni con clienti di altri Stati senza ricorrere all’utilizzo di una stabile organizzazione⁴³⁵, e qualora possano insorgere ipotesi che integrino quest’ultima, “frammentano” l’attività in più fasi in modo che possa assumere caratteri preparatori o ausiliari, sfuggendo di conseguenza alla tassazione.

A seguito delle problematiche fin qui descritte, l’OCSE ha proposto delle soluzioni nei vari *Action Plans* riguardanti l’introduzione di specifiche disposizioni come la *taxable presence*⁴³⁶, in grado di regolare le imprese che operano nel settore dell’economia digitale:

- Suggerimenti di modifica delle disposizioni dell’art. 5 paragrafo 4 del Modello di Convenzione OCSE, ai fini di un inquadramento più specifico di particolari settori di *business* per i quali si escludono che le loro attività hanno carattere meramente preparatorio o ausiliario⁴³⁷, ma costituiscono *core functions of a business*, cioè funzioni strettamente inerenti alla loro attività economica;

⁴³⁵ Le operazioni vengono svolte telefonicamente, fax o agenti indipendenti.

⁴³⁶ OECD, “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”, *Action 1: 2015 Final Report*: “*Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterisation of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector*”.

⁴³⁷ OECD, “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”, *Action 1: 2015 Final Report* pag. 154: “*Elimination of the existing exceptions in paragraph 4 of Article 5 or making these exceptions subject to the overall condition that they be preparatory or auxiliary: One option would be to eliminate all the exceptions included in paragraph 4 of the definition of PE. A less radical option would be to make all the activities referred to in the existing exceptions subject to the overall limitation that they be of a preparatory or auxiliary nature*”.

- Previsione di un *nexus* alternativo per le attività che vengono svolte interamente in forma dematerializzata, cioè digitali⁴³⁸. Nel caso in cui un'impresa svolgesse attività definite come “*fully dematerialised digital activities*”⁴³⁹, verrebbe integrata l'ipotesi della stabile organizzazione per via della “*significant digital presence*”⁴⁴⁰ nell'economia dello Stato in cui non è residente.
- Per quanto riguarda il concetto della “*virtual permanent establishment*”⁴⁴¹ vengono proposte tre alternative in ordine delle quali verrebbe integrata questa fattispecie:
 - a) *Virtual fixed place of business PE*: viene configurata una stabile organizzazione quando un'impresa mantenga il proprio sito *web* sul *server* di un'altra impresa con sede in un Paese diverso e svolge attività di business attraverso quel sito *web*;
 - b) *Virtual agency PE*: estensione della fattispecie dell'agente alle situazioni nelle quali i contratti, sono abitualmente stipulati per conto di un'impresa da soggetti situati in uno Stato diverso, attraverso l'utilizzo di sistemi tecnologici;
 - c) *On-site business presence PE*: potrebbe essere rilevata la cosiddetta “*economic presence*”⁴⁴² di un'impresa in un qualsiasi Stato,

⁴³⁸ “*This proposal seems to directly contradict that statement that ring-fencing the digital economy is neither appropriate nor feasible. We note that the proposals in the Discussion Draft do not seem to focus on whether payments made in relation to goods and services are deductible for tax purposes, and rather largely focuses on B2C transactions. Without this key element, it is difficult to see how this proposal targets base erosion. BEPS is intended to address artificial profit shifting. If the income is attributable to actual activities that have moved out of jurisdiction, then the profit shifting is not artificial and there is no BEPS issue (...). 18. This option would result in significant controversy and double taxation and would discourage the expansion of digital goods and services into remote economies, which will adversely affect economic growth*” *OECD Discussion Draft on BEPS Action 1: Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014.

⁴³⁹ Traduzione: attività digitali completamente dematerializzata.

⁴⁴⁰ Traduzione: significativa presenza digitale; “*The concept of «significant digital presence» creates a PE in a country for fully dematerialised digital activity if certain tests are satisfied including if there are a significant number of contracts signed remotely by the enterprise and a tax-resident consumer of that country or the consumer, or substantial payments are made by the consumers resident in the country. Because of the wording «significant», there have been suggestions to introduce thresholds. In our view, however, the concept of thresholds would not fit in a direct tax solution and would, by distinguishing between digital and non-digital services, not be in accordance with the Ottawa principles. As we do not believe that there should be separate rules for the digital economy, we are not convinced that extending the definition of PE to «virtual» PEs will offer a workable solution. We are concerned that such concept would lead to the creation of a taxable presence for almost any activity*” *OECD Discussion Draft on BEPS Action 1: Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014.

⁴⁴¹ Traduzione: stabile organizzazione virtuale.

ogniquale volta quest'ultima fornisca *on site services* o altra *business interface*, nel luogo in cui è presente il consumatore.

Ai fini di un'analisi più comprensiva, è di fondamentale importanza analizzare le questioni riguardanti l'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione, in quanto assumono un ruolo rilevante nella tematica appena affrontata.

Negli *Action Plans* si sono affrontate le problematiche riguardanti solo alcune aree che richiedono modifiche e chiarimenti, e tuttora non risultano ancora ben definite le modalità con cui l'OCSE intende rivedere la tematica dell'attribuzione dei redditi⁴⁴³ alla stabile organizzazione⁴⁴⁴.

Tuttavia, se venissero approvate le proposte di modifica del Modello di Convenzione OCSE appena commentate, ci si troverebbe in una situazione caratterizzata da una carenza normativa che porterebbe ulteriori problemi.

Le disposizioni vigenti del Modello OCSE trattano del diritto d'imposizione del reddito d'impresa all'art. 7.

Il principio fondamentale su cui si basa detto articolo, prevede che se un'impresa opera in uno Stato diverso da quello in cui ha la residenza senza una stabile organizzazione, il reddito prodotto non può che essere tassato nello Stato di residenza.

L'OCSE ha inoltre ritenuto opportuno, ai fini della tutela del contribuente, garantire l'applicazione del principio dell'*arm's length*⁴⁴⁵ alle stabili organizzazioni.

Le linee guida fornite dall'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE, sull'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione è così strutturato:

- Al paragrafo 1 stabilisce la regola per l'allocatione del diritto di assoggettare a tassazione i redditi di impresa secondo quanto indicato precedentemente. Si valuta se un'impresa ha una stabile organizzazione nello Stato in cui opera, diverso da quello di

⁴⁴² Traduzione: presenza economica.

⁴⁴³ "Aligning the work on the Commentary and profit attribution guidance will help to improve the objectivity and practicability of the proposals, and would mitigate, to a certain extent, the risk that governments seek to apply new PE principles before profit attribution guidance has been agreed. As indicated above, BIAC does understand that changes to the PE standard will be made, but it is crucial that the new rules that they replace, providing the bright line tests that help to promote cross-border trade and investment"; cfr. BIAC, *Letter to Marlies de Ruiter on Revised Discussion Draft: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment (PE) Status*, giugno 2015.

⁴⁴⁴ VALENTE P., "Erosione della base imponibile e stabile organizzazione", in "Il fisco" n. 31, 2015.

⁴⁴⁵ L'*Arm's length principle* è il principio di libera concorrenza stabilito dalle Linee Guida dell'OCSE secondo il quale il prezzo equo applicabile nelle transazioni infragruppo è quello che sarebbe stato pattuito per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti.

residenza: in caso negativo il reddito deve essere tassato nello Stato di residenza. Nel caso in cui dovesse disporre di una stabile organizzazione, i profitti vengono assoggettati a tassazione nello Stato estero. Le modalità di determinazione del reddito sono previste dal paragrafo 2 dell'art. 7;

- Nella determinazione del reddito *at arm's length* alla stabile organizzazione si deve tener conto delle “*functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise*”⁴⁴⁶. Tale articolo fissa il principio che bisogna osservare ai fini della determinazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione, il quale risulta essere quello che quest'ultima: “*might be expected to make if it were separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions*”⁴⁴⁷.

Dato che non sono state introdotte proposte, riguardanti la definizione o integrazione delle linee guida sull'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione, il *Revised Draft* del 15 maggio 2015 rinvia ad un momento successivo l'analisi della tematica e fornirà indicazioni entro la fine del 2016.

5. I prezzi di trasferimento

La disciplina concernente i “prezzi di trasferimento” o “*transfer pricing*”, è uno degli strumenti⁴⁴⁸ introdotti dal legislatore italiano al fine di contrastare i fenomeni di erosione di base imponibile.

Le disposizioni riguardanti questo istituto sono riferite alle operazioni intercorrenti tra un'impresa italiana e una società estera, quindi non residente nel territorio dello Stato italiano,

⁴⁴⁶ Traduzione: funzioni svolte, *assets* utilizzati e rischi assunti in capo all'impresa attraverso la stabile organizzazione e le altre parti dell'impresa.

⁴⁴⁷ Ai fini del calcolo del reddito da attribuire alla stabile organizzazione, bisogna calcolare i profitti o le perdite derivanti da ogni tipo di attività (transazioni con parti correlate, indipendenti e i *dealings* con altre parti dell'impresa).

⁴⁴⁸ Si fa riferimento a quattro norme del T.U.I.R.: art. 110 comma 7 “istituto dei prezzi di trasferimento”, art. 110 comma 10 “ineducibilità dei costi sostenuti verso paradisi fiscali”, artt. 167 e 168 “società estere controllate e collegate (controlled foreign companies o CFC), art. 73 commi 5-bis e 5-ter “esterovestizione”; TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

la quale controlla direttamente o indirettamente l'impresa italiana, ne sia controllata o sia controllata dalla stessa società che controlla⁴⁴⁹ l'impresa italiana⁴⁵⁰.

In riferimento ai termini che sono stati utilizzati per indicare "l'impresa" italiana e la "società" non residente, è fondamentale distinguerli in quanto il legislatore ha precisato con tale lessico che l'istituto in questione trova applicazione solo se il soggetto estero è una società⁴⁵¹.

A differenza degli altri istituti volti ad ostacolare l'elusione e l'evasione fiscale, il *transfer pricing*⁴⁵² viene applicato nelle operazioni tra imprese italiane e società non residenti indipendentemente dal fatto che queste ultime siano stabilite in paradisi fiscali⁴⁵³ e in territori a fiscalità non privilegiata.

L'art. 110, comma 7 del T.U.I.R. non pone divieti alle parti di determinare il prezzo, ma prevede solamente che quest'ultimo sia valutato al suo "valore normale": «I componenti del reddito⁴⁵⁴ 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 valutati in base al valore normale (...)».

L'obiettivo della norma è quello di evitare che vengano trasferite basi imponibili in operazioni infragruppo, attraverso vendite di beni o prestazioni di servizi ad un prezzo più basso rispetto a quello che normalmente viene praticato, in modo da abbassare i ricavi, oppure acquistando beni o servizi ad un prezzo più alto al fine di aumentare i costi, per abbassare la base imponibile che deve essere assoggettata a tassazione.

Nei grandi gruppi di impresa è molto facile praticare simili strategie, in quanto le modifiche che vengono effettuate sui prezzi per ottenere benefici fiscali non incidono nell'economia di tutto il complesso d'impresa.

La definizione di "valore normale" si trova nell'art. 9 comma 3 del T.U.I.R.: «Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o

⁴⁴⁹ "L'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. non si riferisce espressamente al "controllo" delineato dal codice civile all'art. 2359"; TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

⁴⁵⁰ Cfr. Capitolo IV pag. 86, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

⁴⁵¹ Il concetto di "Impresa" è molto più ampio di quello di "società": la prima comprende anche i redditi d'impresa realizzati dalle imprese individuali, società di persone, società di capitali, enti commerciali, ecc.; TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

⁴⁵² AVOLIO D., SANTACROCE B., Il "Transfer pricing" nei finanziamenti "intercompany", in "Corriere Tributario" n.44, 2013; cfr. FURLAN A., MORETTI I., "Repatriation" per accertamenti sul "Transfer Pricing", in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2014; cfr. VALENTE P., La revisione della disciplina OCSE in materia di documentazione per il transfer pricing, in "il fisco", 2014.

⁴⁵³ Capitolo IV paragrafo 4 "I paradisi fiscali", pag. 94, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

⁴⁵⁴ Si intendono non solo I costi e I ricavi ordinari, ma anche plusvalenze, minusvalenze, ecc.; TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

corrispettivo mediamente praticato per i beni e i 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 o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore».

Al fine della determinazione di tale valore di prezzo, il legislatore preferisce⁴⁵⁵ adottare il metodo del confronto tra prezzi, nonché stabilito dal principio dell'*arm's length principle* contenuto nel Modello di Convenzione OCSE all'art. 9: «il prezzo che sarebbe stato concordato tra imprese indipendenti per operazioni identiche o similari a condizioni similari o identiche nel libero mercato».

In primo luogo, tale metodo prevede di effettuare un confronto di tipo “interno”, cioè verificando se il prezzo praticato nell'operazione infragruppo è in linea con i prezzi indicati dai listini e dalle tariffe del fornitore.

In secondo luogo, se necessario, può essere effettuato un confronto di tipo “esterno” basato sui listini delle camere di commercio o sulle tariffe professionali, tenendo conto dello “sconto d'uso”.

Molte volte si riscontrano dei problemi che sorgono qualora si tenti di porre in essere i confronti appena descritti, in imprese che svolgono attività di vendita di beni e servizi immateriali⁴⁵⁶.

Su questo fronte è intervenuta l'OCSE con il Rapporto del Comitato per gli affari fiscali, fornendo dei metodi sussidiari per facilitare il confronto tra prezzi in operazioni di questa tipologia:

- Criterio del prezzo di rivendita: il valore normale della cessione di beni che avviene tra una prima società ad una seconda società, si ricava togliendo dal prezzo di rivendita praticato dalla seconda società, le spese da quest'ultima sostenute e una percentuale di margine di profitto;

⁴⁵⁵ Amministrazione finanziaria Circolare n. 32 del 1980: «il prezzo del costo o del ricavo della transazione oggetto in verifica deve essere pari a quello praticato in una vendita comparabile, quanto a condizioni e a beni oggetto del trasferimento, effettuata: tra imprese tra loro indipendenti (confronto esterno) oppure tra un'impresa del gruppo e un terzo indipendente (confronto interno)».

⁴⁵⁶ Prestazioni di servizi, consulenze, studi, marchi e brevetti, beni intangibili come nel caso dell'*e-commerce*.

- Criterio del costo maggiorato: il valore normale viene calcolato aggiungendo un margine normale di profitto al costo di produzione che viene sostenuto dal prestatore o venditore⁴⁵⁷.

Questi due metodi, basandosi su comparazioni molto difficili da fare, presuppongono che il confronto avvenga tra aziende indipendenti, che svolgano la stessa funzione e che sia possibile calcolare il margine di guadagno.

Oltre a tali metodi, a mio parere molto complessi e caratterizzati da un alto grado di aleatorietà, i Paesi anglosassoni praticano i “*profit split methods*”⁴⁵⁸.

In sintesi, tale metodo è basato sulla ripartizione dei margini di profitto che derivano da un’operazione sulle società che hanno preso parte in quest’ultima, cioè vengono attribuiti in parte sulla controllata e in parte sulla controllante.

Le difficoltà che si trovano nell’applicazione di questi metodi, soprattutto nell’ultimo, sono riconducibili:

- All’individuazione delle strategie aziendali inerenti all’apporto di ciascun membro del gruppo in quella determinata tipologia di operazioni;
- All’attribuzione del fattore di rischio ad un soggetto piuttosto che all’altro;
- All’incidenza del costo del lavoro nelle diverse aree territoriali;
- Alla capacità gestionale di generare utili che non può essere uniforme a tutto il gruppo.

A livello nazionale, si è risolto in parte il problema attraverso l’introduzione del *Ruling internazionale* il 1 gennaio 2004, cioè un istituto che prevede la possibilità in capo all’impresa

⁴⁵⁷ Capitolo IV paragrafo 2 “L’istituto dei prezzi di trasferimento (*transfer pricing*)”, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

⁴⁵⁸ Si rinvia al paragrafo successivo.

italiana, di stipulare un accordo con l'Amministrazione finanziaria avente per oggetto i criteri di determinazione del valore normale⁴⁵⁹.

In riferimento alla situazione dell'Unione Europea, ci sono stati dei tentativi volti ad uniformare i criteri di applicazione di questi metodi adottati dai vari Paesi, attraverso l'approvazione della comunicazione COM (2005) 543 da parte della Commissione Europea⁴⁶⁰.

Tuttavia, anche se la portata dei concetti visti finora è condivisa dagli altri Paesi, c'è la necessità che vengano introdotte delle disposizioni internazionali che uniformino efficacemente l'istituto del *transfer pricing*.

5.1. Il “*transfer pricing*” e gli interventi dell'OCSE

Il *Public Discussion Draft “BEPS Actions 8, 9 e 10: Discussion Draft on Revisions to Chapter I of the Transfer Pricing Guidelines (including risk, recharacterisation and special measures)”* pubblicato il 19 dicembre 2014, sviluppa delle regole volte a prevenire fenomeni di erosione della base imponibile⁴⁶¹, posti in essere attraverso metodi differenti.

I temi che analizza riguardano:

- Movimento degli *intangibles* tra imprese dello stesso gruppo: “*Action 8 of the OECD/G20 BEPS Project, which requested the development of rules to prevent BEPS by moving intangibles among group members by “(i) adopting a broad and clearly delineated definition of intangibles; (ii) ensuring that profits associated with the transfer and use of intangibles are appropriately allocated in accordance with (rather than divorced from) value creation; (iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfers of hard-to-value intangibles”*”⁴⁶²;

⁴⁵⁹ Capitolo IV pag. 92 e 93, TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova; Cfr. ROMANO C., SQUITIERI M., Rilancio del “ruling” internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni, in “Corriere Tributario” n.1°, 2014.

⁴⁶⁰ Comunicazione che contiene il Codice di condotta che dovrebbe condurre ad un procedimento uniforme in ambito di richiesta della documentazione necessaria da parte delle imprese e delle Amministrazioni dell'UE.

⁴⁶¹ Cfr. LANTERI N., Verifica dei prezzi di trasferimento: una nuova frontiera nel rispetto delle Linee Guida OCSE, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.4, 2013.

⁴⁶² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 8, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”, 2015.

- Trasferimento dei rischi tra imprese dello stesso gruppo: *Action 9 of the OECD/G20 BEPS Project: “rules to prevent BEPS by transferring risks among, or allocating excessive capital to, group members. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to ensure that inappropriate returns will not accrue to an entity solely because it has contractually assumed risks or has provided capital. The rules to be developed will also require alignment of returns with value creation”*⁴⁶³;
- Transazioni che non si verificano realmente: *Action 10 of the OECD/G20 BEPS Project: “rules to prevent BEPS by engaging in transactions which would not, or would only very rarely, occur between third parties. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to: (i) clarify the circumstances in which transactions can be recharacterised”*⁴⁶⁴.

La proposta di modifica riguardante le “*Transfer Pricing Guidelines*”, ha come finalità principale la messa a punto di una metodologia atta ad identificare e tracciare in maniera efficace, le operazioni che vengono poste in essere tra imprese dello stesso gruppo.

Con l’espressione “*actual conduct/factual substance*”, il documento, oltre a mettere in evidenza il fatto di porre particolare attenzione all’effettiva condotta delle parti, dispone che deve essere svolta l’analisi funzionale di queste ultime, affinché si possa capire “come le funzioni svolte dalle parti della transazione controllata si colleghino alla più generale creazione di valore all’interno del gruppo”⁴⁶⁵.

L’aspetto più interessante del documento, riguarda l’analisi della gestione del rischio e il modo in cui può essere allocato tra le diverse parti della transazione.

Con le indicazioni contenute nell’Action 9, sono state introdotte le regole che permettono di evitare gli errori riconducibili all’imputazione dei rischi tra le parti della transazione, in modo tale che non avvenga solo a livello contrattuale.

Il *Draft* riconduce il *risk management* sulla base di tre aspetti:

- La capacità di prendere decisioni riguardanti l’assunzione o meno di un rischio;

⁴⁶³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 9, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”, 2015.

⁴⁶⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 10, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”, 2015.

⁴⁶⁵ Cfr, FORT G., “Progetto BEPS: i “Draft” OCSE sul “transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n. 15, 2015.

- La capacità di decidere se e come sostenere il rischio assunto;
- La capacità di ridurre il rischio assunto.

In riferimento ai primi due aspetti è possibile identificarli come “*control over risk*”, cioè come le decisioni che devono essere prese dall’imprenditore e da nessun altro, in quanto non sono delegabili a terzi con nessun tipo di contratto.

Per quanto riguarda il terzo elemento, questo può essere delegato ad un soggetto diverso dall’imprenditore attraverso l’*outsourcing*⁴⁶⁶, in quanto la capacità di controllare e di dirigere le attività di riduzione dei rischi, possono essere mantenute in capo al “committente” .

L’OCSE, attraverso l’analisi della gestione del *risk management*, può arrivare alla conclusione che nei fatti, la gestione di tali rischi è svolta in maniera diversa e non conforme al meccanismo strutturato dalle parti della transazione⁴⁶⁷.

Nel *Draft* è riportato l’esempio di un *contract manufacturer* che si protegge dal rischio di fluttuazione del prezzo delle materie prime attraverso il meccanismo di remunerazione: in questa ipotesi non è scontato che sia corretta l’applicazione del costo maggiorato, in quanto si dovrebbe analizzare quale parte gestisce effettivamente il rischio.

Se dall’analisi dovesse risultare che il rischio non è gestito dal committente ma dal produttore, quest’ultimo dovrà essere remunerato su basi diverse, anche se a seguito della manifestazione del rischio le conseguenze reddituali non dovessero incidere sul produttore ma solo sul committente, per effetto dell’applicazione del metodo del costo maggiorato⁴⁶⁸.

La portata generale di tale ragionamento, ha la finalità di sottolineare che se anche i costi derivanti dallo svolgimento di determinate funzioni, non dovessero manifestarsi in termini reddituali in capo alla parte che svolge tali funzioni, o venissero eliminati con il meccanismo della remunerazione, non significa che quella parte non svolga più le suddette funzioni e che non debba essere adeguatamente remunerata.

L’OCSE riconosce che le *Multinational Enterprises* riescono con estrema facilità a creare delle società alle quali attribuiscono *asset* o particolari funzioni, al fine di porre in essere transazioni infragruppo magari del tutto inosservabili da terzi.

⁴⁶⁶ Questo elemento può essere oggetto di *outsourcing* ad un *service provider*; cit. FORT G., “Progetto BEPS: i “Draft” OCSE sul “transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n. 15, 2015.

⁴⁶⁷ Cfr. FORT G., “Progetto BEPS: i “Draft” OCSE sul “transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n. 15, 2015.

⁴⁶⁸ “Il fatto che il maggior costo delle materie prime sia imputato al committente grazie al metodo del costo maggiorato non implica che il metodo sia necessariamente corretto se il rischio di fluttuazione del costo delle materie prime è gestito dal produttore e non dal committente”, FORT G., “Progetto BEPS: i “Draft” OCSE sul “transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n. 15, 2015.

Per quanto riguarda il tema della *non-recognition*⁴⁶⁹ contenuto nell'Action 10, le *Transfer Pricing Guidelines* lo approfondiscono in maggior dettaglio.

In riferimento alle transazioni che non sono osservabili da terzi, possono essere riconosciute ai fini del *transfer pricing* solo se sono caratterizzate dai “*fundamental economic attributes of arrangements between unrelated parties*”, cioè dalle caratteristiche economiche essenziali delle transazioni tra parti indipendenti.

Viene quindi introdotto un “test di ragionevolezza” che non presenta delle caratteristiche ben definite, il quale ha l’obiettivo di valutare se questi tipi di operazioni possono essere riconosciute ai fini del *transfer pricing*.

Oltre a tale *modus operandis*, l’OCSE ha introdotto delle bozze di *special measures* che riguardano l’approccio che vuole perseguire nei confronti delle *Multinational Enterprises* che pongono in essere transazioni non osservabili da terzi, tra società create appositamente per tale scopo:

- *Hard-to-value intangibles (Action 8)*: se il contribuente determina un prezzo o una *royalty* in misura fissa senza clausole di aggiustamento dei prezzi e senza documentare all’Amministrazione finanziaria i motivi per i quali ha stabilito tali condizioni, la “*special measure*” farebbe scattare la presunzione di aggiustamento del prezzo;
- *Inappropriate return for providing capital (Action 9)*: questa misura è volta a contrastare l’erosione di base imponibile che viene posta in essere dalle imprese che acquistano *asset* all’interno delle *Multinational Enterprises* per poi ricevere dei pagamenti per il loro utilizzo. Se le norme sul *transfer pricing* non sono in grado di regolare simili casi, si applicano le misure della “*thick capitalisation*”⁴⁷⁰ e “dell’*Independent investor*”: se la realizzazione del reddito in capo all’impresa che ha acquistato l’*asset* della multinazionale dipende da un’altra società del gruppo, l’*asset* e il reddito realizzato andrebbero imputati alla seconda società, in quanto un investitore indipendente non investirebbe mai nella prima società in quanto è ritenuta più rischiosa della seconda e con capacità di realizzare profitti inferiore;

⁴⁶⁹ “*Recharacterization*” OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 10, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”, 2015.

⁴⁷⁰ FORT G., “Progetto BEPS: i Draft OCSE sul transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n.15, 2015.

- *Minimal functional entity*: questa misura prevede principalmente l'individuazione di determinati "requisiti di funzionalità" di tipo qualitativo riguardanti la capacità di generare valore per gli *asset* posseduti, e quantitativo in relazione alla tipologia di attività che svolge, cioè se sono funzioni di *routine* o se ha un piccolo numero di dipendenti. Se non vengono soddisfatti i requisiti di cui sopra il reddito verrebbe imputato secondo altri criteri⁴⁷¹;
- *Ensuring appropriate taxation of excess returns*: questa misura ha come oggetto una rivisitazione generica della *Controlled Foreign Companies Legislation*⁴⁷².

Le misure che si sono analizzate finora, hanno lo scopo comune di individuare le società che non presentano sufficienti profili di funzionalità, al fine di imputare correttamente i redditi tra le parti della transazione, in modo tale da contrastare fenomeni di erosione di base imponibile. Dato che tali interventi non risultano ancora definitivi è improbabile che l'adozione di tali misure avvenga nel breve periodo.

Dopo aver analizzato i vari *Draft*, si riscontra l'assoluta inadeguatezza della normativa domestica di poter recepire i principi dell'OCSE, riguardanti le *Transfer Pricing Guidelines*. Prendendo in considerazione l'art. 9 comma 3 del T.U.I.R. sul "valore normale" da utilizzare nei confronti di prezzo, l'unico metodo previsto dalla normativa domestica è quello del "confronto con il prezzo di mercato effettivo", ma per quanto riguarda il *profit split method* non è fatto nessun tipo di considerazione.

Ma oltre a questo motivo marginale, le ragioni nelle quali si fonda la totale inadeguatezza della normativa domestica riguardano il principio dell'*arms length value* dell'OCSE.

Tale principio è basato sul confronto dei principali aspetti dell'operazione oggetto di verifica, con quelli di un'operazione paragonabile con o tra terzi indipendenti anche solo ipotetica, contrastando con il concetto del "valore normale" dell'art. 9 del T.U.I.R. definito in maniera precisa e specifica⁴⁷³.

⁴⁷¹ "Il Draft del 19 dicembre 2014", FORT G., "Progetto BEPS: i Draft OCSE sul transfer pricing", in "Corriere Tributario" n.15, pag. 1135, 2015.

⁴⁷² "Il Draft del 19 dicembre 2014", FORT G., "Progetto BEPS: i Draft OCSE sul transfer pricing", in "Corriere Tributario" n.15, pag. 1136, 2015; per un approfondimento si rimanda a: BONARELLI P., GARBARINO C., La nuova "black list" e recenti modifiche normative in materia di CFC, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2015; COVINO S., RL, CFC, mercato locale e rapporti infragruppo in Paesi "white list": una normativa mediatica da non sopravvalutare, in "Dialoghi Tributarî", 2014.

⁴⁷³ FORT G., "Progetto BEPS: i Draft OCSE sul transfer pricing", in "Corriere Tributario" n.15, 2015.

Tale inadeguatezza si accentua a seguito della pubblicazione del Draft del 19 dicembre 2014, nel quale viene proposta la misura della *non-recognition*, la quale afferma che “bisognerebbe valutare “virtualmente”, per ognuna delle parti, se la transazione controllata le offra una ragionevole aspettativa di migliorare la propria posizione commerciale o finanziaria, tenendo conto delle possibili alternative concretamente esistenti in quel momento, compresa quella di non eseguire l’operazione oggetto di controllo”⁴⁷⁴.

Sulla base del percorso logico dell’OCSE, risulta chiaro che la normativa domestica non presenta degli aspetti sul *transfer pricing*, tali da poter favorire il recepimento delle più recenti novità, perciò sarebbe essenziale che il legislatore italiano intervenisse per adeguare le norme ai più recenti sviluppi internazionali.

⁴⁷⁴ FORT G., “Progetto BEPS: i Draft OCSE sul transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n.15, pag. 1137, 2015.

Conclusioni

A seguito dello sviluppo tecnologico degli ultimi anni, è chiaro che sia l'assetto legislativo nazionale che internazionale dovrebbero adattarsi ad un nuovo scenario economico, il quale ha come punto di forza un elevato grado di immaterialità che caratterizza ormai tutte le imprese moderne.

Le imprese del giorno d'oggi, attraverso il *web*, svolgono attività economiche sempre più intangibili che consentono di ottenere diversi vantaggi economici, in ordine al risparmio sulle imposte che possono ottenere tramite la pianificazione fiscale aggressiva.

Il problema principale risiede nei criteri di fissità e territorialità sui quali si basano le norme attualmente in vigore, che di fatto non permettono il corretto assoggettamento a tassazione delle attività di vendita di beni e servizi *online*.

La realizzazione di operazioni di "commercio elettronico diretto", si sostanzia con la disponibilità di un *server* dell'impresa erogante, attraverso il quale avviene la connessione con i consumatori finali.

La presenza del *server* permette ai clienti di accedere al sito *web* nel quale avviene l'effettiva commercializzazione dei prodotti, dalla conferma degli ordini alla conclusione di contratti commerciali.

Sono sufficienti un sito *web*, un *server* personale e un *software* che gestisca direttamente l'intero ciclo produttivo, al fine di permettere alle "imprese digitali" di svolgere la loro attività economica senza la necessità di stabilirsi fisicamente nei Paesi in cui operano.

Risulta, quindi, molto difficile l'applicazione di leggi, che consentirebbero di integrare l'ipotesi dell'esistenza di una "stabile organizzazione", al fine di poter assoggettare a tassazione i redditi derivanti da questo genere di attività. Invero, nonostante un sito *web* sia paragonabile ad una "vetrina virtuale" che consente di proporre e vendere beni e servizi, lo stesso non pare poter essere considerato una stabile organizzazione.

L'art. 162 del T.U.I.R. prevede in via residuale, che un *server* possa essere considerato come tale qualora, attraverso di esso, vengano poste in essere le funzioni essenziali per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Tuttavia, sia il Legislatore italiano che l'OCSE escludono la possibilità che la sola presenza di un sito *web* possa integrare tale ipotesi, in quanto non presenta alcuna caratteristica fisica.

L'unica ipotesi prevista è relativa alla piena disponibilità, da parte dell'impresa non residente, di un *server* e di ulteriori attrezzature necessarie per il funzionamento del sito *web*, che

permettano lo svolgimento di funzioni «significative ed essenziali per lo svolgimento dell'attività» e che non siano “preparatorie o ausiliarie”.

Anche per quanto concerne l'individuazione di una stabile organizzazione ai fini IVA, è molto difficile l'integrazione di tale ipotesi nel caso del commercio elettronico, in quanto deve esserci “l'esistenza di un luogo fisso a disposizione del soggetto non residente e che la struttura sia dotata di mezzi umani e tecnici”.

A livello nazionale erano state ideate delle misure volte a regolare questa situazione confusa, ma con la proposta di legge sulla “*Web Tax*” non sono stati raggiunti gli obiettivi prefissati.

Quest'ultima è stata abrogata dall'art. 2 del Decreto legge del 6 marzo 2014 n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 2 maggio 2014 n. 68, propriamente per l'incompatibilità con la “libertà di circolazione dei beni e dei servizi” del Trattato dell'Unione Europea.

Oltre a non contenere nessuna modifica alla normativa vigente, la proposta di legge abrogata prevedeva che le aziende non residenti, fornitrici di servizi di *search advertising*, dovessero obbligatoriamente munirsi di una partita IVA italiana per poter operare nel territorio nazionale, in quanto i clienti erano obbligati ad acquistare tali servizi solo da soggetti titolari di partita IVA.

A mio avviso, tralasciando l'aspetto dell'incompatibilità, la *Web Tax* non sembrerebbe comunque idonea a risolvere i problemi legati alla mancanza di norme, volte a correggere il trattamento fiscale del *business* dell'*e-commerce* e della pubblicità *online*.

Gli effetti che avrebbero prodotto le modifiche contenute nella proposta, non sarebbero stati all'altezza del problema, in particolare per mancanza di specificità.

Sotto questo punto di vista sembrerebbe molto più efficace la “disposizione antielusiva” sulla *Digital Tax*, proposta dal sottosegretario dell'Economia e delle Finanze Enrico Zanetti, il quale prevede che sarà introdotta nel 2017.

Questa disposizione, mirando a modificare e ad integrare il concetto di “stabile organizzazione”, consentirebbe di raggiungere importanti traguardi nell'ambito delle imposte indirette, contribuendo all'eliminazione delle lacune normative che sfruttano le imprese digitali per sfuggire all'imposizione fiscale.

Infatti, oltre a prevedere l'introduzione di disposizioni più dettagliate, la disciplina della *Digital Tax* mira a definire il concetto di “stabile organizzazione virtuale” con l'obiettivo di risolvere il problema alla radice anziché imporre obblighi inappropriati come la *Web Tax*.

A mio parere, una delle possibili soluzioni potrebbe consistere nel definire una serie di norme basate sulle linee guida dell'OCSE, che “spostino l'attenzione” sulla localizzazione dell'elaboratore elettronico del consumatore finale. In questo modo, a prescindere dalla

localizzazione del *server* dell'impresa non residente, verrebbero assoggettati a tassazione tutti i redditi derivanti da transazioni che hanno avuto origine nel Paese del consumatore finale.

Tuttavia, non sono sempre efficaci le iniziative mosse autonomamente dai singoli Stati della Comunità Europea, in quanto possono far sorgere casi di doppia imposizione.

L'OCSE, con il precipuo scopo di evitare le problematiche da ultimo evidenziate, ha pubblicato "*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*". Questo documento contiene le linee guida che devono seguire i vari Governi, al fine di modificare la normativa interna in maniera efficace e in armonia con gli Stati membri, al fine di contrastare le politiche fiscali dannose praticate dalle imprese.

A seguito dell'analisi delle azioni che l'OCSE ha descritto nell'*Action Plan*, si nota che non sono state fornite soluzioni dettagliate e specifiche, in grado di colmare il vuoto legislativo che di fatto non permetteva di regolare efficacemente certe situazioni.

Probabilmente è stato seguito un tale approccio, in modo tale da lasciare un elevato margine di manovra a tutte le legislazioni degli Stati dell'Unione Europea, al fine di dar loro i "mezzi" necessari per gettare solide "basi" volte ad una risoluzione congiunta del problema.

Sebbene sia molto lontano il momento in cui si disporrà di strumenti normativi "tecnologici", adeguati al nuovo sistema economico e in armonia con tutte le legislazione degli Stati membri, sicuramente si è sulla giusta strada che condurrà agli obiettivi tanto attesi.

Bibliografia

ALBANO G., La qualificazione del reddito prodotto all'estero, in "Corriere Tributario" n.15, 2015.

ALESSANDRA F., Le strategie dei gruppi internazionali dopo la stretta fiscale sulle CFC, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2011.

ALLEVATO G., Aliquota IVA ordinaria sugli "e-book": davvero una violazione della neutralità fiscale?, in "Corriere Tributario" n.46, 2014.

AMATUCCI F., L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva, in "Rivista Trimestrale di Diritto Tributario" n.1, 2015.

ANTONACCHIO F., La distribuzione di software esteri nelle nuove prospettive OCSE sull'economia digitale, in "il fisco", 2014.

ANTONACCHIO F., Nuove strategie di contrasto all'evasione IVA nell'economia digitale, in "il fisco", 2015.

ANTONACCHIO F., Profit shifting attraverso operazioni di triangolazione internazionale, in "il fisco", 2013.

AVOLIO D., La stabile organizzazione e il Progetto BEPS dell'OCSE, in "Corriere Tributario" n.19, 2014.

AVOLIO D., SANTACROCE B., "Trading companies" e "service provider" ... ma sono proprio la stessa cosa?, in "Corriere Tributario" n.38, 2013.

AVOLIO D., SANTACROCE B., Il "Transfer pricing" nei finanziamenti "intercompany", in "Corriere Tributario" n.44, 2013.

AVOLIO D., SANTACROCE B., La stabile organizzazione e l' "Action 7" dell'OCSE: la figura del commissionario, in "Corriere Tributario" n.11, 2015.

AVOLIO D., SANTACROCE B., Progetto BEPS, stabile organizzazione e attività preparatorie o ausiliarie, in "Corriere Tributario" n. 32-33, 2015.

B. GALL M., KULWICKI L., WILLIAMS K., Web site Linking Explosion: States Respond to New York's "Amazon Law", in "Nexus News", 2009.

BELLI CONTARINI E., Contratto di web hosting e stabile organizzazione, in "Rivista di diritto tributario" fasc.9, 2008.

BESSONE M., E – economy e commercio elettronico, quale diritto per i tempi di internet?, in "Rivista delle società" fasc.6, 2003.

BIANCO S., I danni della concorrenza fiscale in Europa, in "Rassegna tributaria" n. 1, 2015.

BLAIE M. SONNIER, The Amazon Law: Will You Pay Web Sales Tax?, in "Journal of Corporate Accounting & Finance", 2009.

BONARELLI P., GARBARINO C., La nuova "black list" e recenti modifiche normative in materia di CFC, in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2015.

BOSCATI A., La politica del governo Renzi per il settore pubblico tra conservazione e innovazione: il cielo illuminato diverrà luce perpetua?, in "Il lavoro nelle pubbliche amministrazioni" n.2, 2014.

Boyd D. M., Ellison N. B., Social network sites: Definition, history, and scholarship, 2007.

CARACCIOLI I., MATTIA S., ALAGNA C., Lotta alla frode e all'evasione fiscale: punto in ambito comunitario, in "Il fisco" n. 44, 2013.

CENTORE P., “One Stop Shop” (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

CENTORE P., Attuazione nazionale del regime speciale per i servizi forniti in via elettronica e MOSS, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015.

CENTORE P., “Centro di attività stabile IVA e stabile organizzazione reddituale: temi a confronto”, in “Fiscalità e commercio internazionale” n.10, 2014.

CENTORE P., I principi guida dell’IVA nelle operazioni internazionali, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

CENTORE P., La soggettività parziale ai fini IVA della stabile organizzazione, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n.1, 2012.

CENTORE P., “La stabile organizzazione IVA a dimensione *world-wide*”, in “L’IVA”, n. 11-12, 2014.

CENTORE P., Sportello unico IVA: il regime territoriale delle operazioni “TBES”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

CENTORE P., Status di soggetto passivo e partita IVA VIES nel Regolamento territorialità, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n.6, 2011.

CENTORE P., Territorialità dell’IVA per i servizi digitali: la disciplina delle presunzioni, in “Corriere Tributario” n.45, 2014.

Ceschi-M. Cernoia, Comunicare via "EDI": l'elettronica sfida la legge, in Commercio internazionale, 1997.

CIPOLLINA S., “I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata”, in “Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 2014.

CORABI G., *Il commercio elettronico e la crisi della fiscalità internazionale*, 2000, IPSOA, Milano.

COVINO S., RL, CFC, mercato locale e rapporti infragruppo in Paesi “white list”: una normativa mediatica da non sopravvalutare, in “Dialoghi Tributari”, 2014.

DENARO A., I “location savings” nel transfer pricing, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

DI DONFRANCESCO G., Se il “profit shifting” permette a Google di beffare l’Erario, in “il sole 24 ore”, 21 luglio 2013.

DOMIZI V., SILVESTRI M. R., RL, Quali indizi per il “treaty shopping” delle convenzioni internazionali?, in “Dialoghi Tributari”, 2013.

DONEDDU G., Stabile organizzazione, commissionario e doppia imposizione internazionale. In “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.4, 2013.

FADDA S., *L'Electronic Data Interchange nella normativa italiana e straniera*, in *Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 1994

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, 2014, Cedam, Padova.

FICOLA S., SANTACROCE B., Esteso agli operatori comunitari il regime speciale dei servizi di “e-commerce”, in “Corriere Tributario”, 2011.

FINELLI W., EU e-commerce contracts e giurisdizione: dalla c.d. convenzione Bruxelles I del 27 settembre 1968 alla c.d. nuova convenzione di Lugano del 30 ottobre 2007, passando per il regolamento (CE) del 22 dicembre 2000, N. 44/2001 (c.d. regolamento Bruxelles I), in “Diritto del commercio internazionale” n. 22.1, 2008.

FORT G., Attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione “personale”, in “Corriere Tributario” n.38, 2013.

FORT G., Progetto BEPS: i “Draft” OCSE sul “transfer pricing”, in “Corriere Tributario” n.15, 2015.

FURLAN A., GALVAGNO P., Nuove tecniche di accertamento della stabile organizzazione occulta e dell’esterovestizione, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

FURLAN A., MORETTI I., “Repatriation” per accertamenti sul “Transfer Pricing”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

FUXA D., “Quando la riconversione societarie nasconde un caso di evasione fiscale”, in “Fisco Oggi”, 3 marzo 2008.

GAIANI L., Normativa CFC: problemi applicativi vecchi e nuovi per la tassazione delle controllate estere, in “il fisco”, 2015.

GALLI C., Primi orientamenti dello’OCSE in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico, in “Rivista di diritto tributario” fasc.5, 2001.

GARBARINO C., TURINA A., Il Progetto BEPS e gli “hybrid mismatch arrangement”: un esame del relativo “Deliverable”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015.

GARUFI S., GARBARINO C., Contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più effettivo: considerare la trasparenza e la sostanza, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015.

GASPARRI T., Il nuovo regime di *branch exemption* per le stabili organizzazioni all’estero, in “il fisco”, 2015.

GASPARRI T., Utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata, in “il fisco”, 2015.

GIACONIA M., GRECO L., Stabile organizzazione: il ruolo dei nuovi modelli organizzativi “a matrice”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2011.

GIGLIO MORO V., PEVERELLI M., Nuove regole per l’ “e-commerce”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015.

GUGLIELMI S., “Il caso Philip Morris nelle recenti modifiche al Commentario OCSE”, in “Fiscalità Internazionale”, marzo-aprile 2006.

GINANNESCHI S., Non integra una stabile organizzazione la mera assistenza commerciale in favore di una controllata estera, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n. 5, 2014.

GRILLI S., RUGGIERO P., “La stabile organizzazione nella giurisprudenza interna ed internazionale”, in “La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali”, IPSOA, 2013.

HINNEKENS L., International Tax Planning and Electronic Commerce, in “Diritto e pratica tributaria internazionale”, 2004.

Il sole 24 ore - Il governo punta ad anticipare la digital tax, 20 settembre 2015.

LANTERI N., Verifica dei prezzi di trasferimento: una nuova frontiera nel rispetto delle Linee Guida OCSE, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.4, 2013.

LIBERATORE G., Dal MOSS all’ OSS il passo è breve, ma non è tutto oro quel che luccica, in “Il fisco” n. 28, 2015.

LIBERATORE G., La pianificazione fiscale dell’IVA, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

LIBERATORE G., MoSS: le indicazioni operative dell'Unione Europea, in "Pratica fiscale e professionale", n.17, 2014.

LIBERATORE G., Servizi digitali: nuova territorialità e Mini sportello unico, in "Pratica fiscale e professionale" n. 21, 2015.

LIBERATORE G., "Verso un sistema fiscale più equo: l'Europa pone le basi", in "Ipsos Quotidiano", 10 gennaio 2015.

LOMBARDO C., Tax Forms: The Web Migration Continues, in "Accounting Technology", 2001.

LUPI, Diritto tributario, Parte generale e Parte speciale, Giuffrè, Milano, ultima edizione.

LUPI R., "La possibilità che una stabile organizzazione si annidi nelle strutture di una società controllata", in "Dialoghi di diritto Tributario", 2003.

LUPI R., "«Web tax» e limiti dell'onnipotenza legislativa", in "Dialoghi Tributarî" n. 1, 2015.

MAISTO G., L'attribuzione dei profitti alla stabile organizzazione nel quadro della Convenzione Arbitrale Europea sul Transfer Pricing: l'interpretazione dell'art. 4(2) della Convenzione Arbitrale, in "Rivista di diritto tributario" n.11, 2014.

MANDARINO P., SAINI A., Deducibilità dei costi da stabili organizzazioni "black list", in "Fiscalità e Commercio Internazionale", 2013.

MARINI L., Profili giuridici del commercio elettronico nel diritto internazionale e comunitario, in "Diritto commerciale internazionale" fasc.1, 2000.

MARINO G., Paradisi e paradossi fiscali. Il rovescio del diritto tributario internazionale, 2009, EGEA, Milano.

MASPES P., IVA sui servizi di Telecomunicazione, Teleradiodiffusione ed Elettronici: il futuro è oggi!, in “il fisco”, 2015.

MATTIOLI M., TRABUCCHI A., La stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti nel Decreto “crescita e internazionalizzazione”, in “Corriere Tributario” n.25, 2015.

MAYR S., FORT G., Il progetto BEPS ed i beni immateriali, in “Corriere Tributario” n.7, 2014.

MELCHIORRE E., LUPI R., Lotta all’evasione e “grandi evasori” come ostacoli mediatici a una teoria della determinazione dei tributi, in “Dialoghi Tributari”, 2015.

M.J. Bonell, “Le iniziative dell'UNCITRAL in tema di EDI”, in “Informatica e attività giuridica”, Atti del V Congresso internazionale della Corte suprema di cassazione, Roma, 1993.

MOBILI M., Digital Tax, basta elusione dai big della rete, in “Il sole 24 ore”, 24 settembre 2015.

Modello di Convenzione O.C.S.E.

MOLINARO G., Il meccanismo del calcolo del credito per imposte estere, in “Corriere Tributario” n.15, 2015.

MOLINARO G., La tassazione della ricchezza derivante dall’economia digitale, in “il fisco” n.39, 2015.

NELLEN A., Taxation and Today’s Digital Economy, in “journal of tax practice procedure”, 2015.

OCSE *Committee on Fiscal Affairs, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5*, Parigi 22 dicembre 2000.

OCSE, *Committee on Fiscal Affairs, Discussion Draft on the Attribution of Profit to Permanent Establishment*, 8 febbraio 2001.

OCSE, *Comittee on Fiscal Affairs, The Tax treatment of Software*, Parigi, 1992.

OECD, BRIEFING PAPER FOR THE ICCP TECHNOLOGY FORESIGHT FORUM Cloud Computing and Public Policy, 14 ottobre 2009.

OECD, Policy Brief Electronic Commerce, luglio 2001.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, ACTION 1: Final Report, 2015.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation”, ACTION 8-10: Final Report, 2015.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”, ACTION 3: Final Report, 2015.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments”, ACTION 4: Final Report, 2015.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements”, ACTION 2: Final Report, 2015.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status”, ACTION 7: Final Report, 2015.

PALUMBO G., Rassegna sistematica sull’attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in argomento transfer pricing (2010-2014), in “Rivista di diritto tributario” n.7-8, 2014.

PAPOTTI A., Ancora sulle proposte di modifica al commentario ufficiale alla convenzione – tipo dell’OCSE, in “Rivista di diritto tributario” fasc.11, 2002.

PARISI P., Le novità IVA per il 2015, in “Pratica fiscale e professionale”, n.5, 2015.

PEIROLO M., Aliquota IVA ordinaria per gli “e-book”, in “Corriere Tributario” n.16, 2015.

PEIROLO M., I servizi di e-commerce “diretto” nella disciplina attuale e in quella applicabile dal 2015, in “il fisco”, 2014.

PEIROLO M., Reverse Charge: meccanismo di reazione rapida contro le frodi IVA, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

PEIROLO M., Triangolazioni comunitarie con intervento di soggetto extra – UE, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

PENNESI M., Il Manuale OCSE sulla valutazione del rischio di accertamento nel “Transfer Pricing”, in “Corriere Tributario” n.38, 2013.

PERRONE L., “la stabile organizzazione”, in “Rassegna tributaria” n.3, 2004.

PERRONE V., “E’ configurabile una stabile organizzazione per le prestazioni rese esclusivamente via *internet*?”, in “Dialoghi Tributari” n. 1, 2015.

PERRONE V., LUPI R., Economia digitale tra stabile organizzazione occulta e pubblicità “on line”, in “Dialoghi Tributari” n.3, 2014.

PERRONE V., SEPIO G., RL, Stabile organizzazione, “vendita a distanza” e commercio elettronico, in “Dialoghi Tributari”, 2013.

PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., Ulteriori riflessioni sulla “web tax”: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?, in “Dialoghi Tributari” n.1, 2015.

RIBACCHI E., UNICO 2012: Transfer pricing, in “Pratica fiscale e professionale” n.36, 2012.

RICCA F., Il regime semplificato del mini sportello unico per i servizi di commercio elettronico, in “Corriere Tributario” n.20, 2015.

RIZZARDI R., Il progetto europeo di fiscalità per l’economia digitale, in “Corriere Tributario” n. 6, 2014.

RIZZARDI R., La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell’economia digitale, in “Corriere Tributario” n. 20, 2014.

ROCCATAGLIATA F., Per la stabile organizzazione occorre una idonea combinazione di risorse umane e tecnologia, in “Corriere Tributario” n.26, 2015.

ROLLE G., BELLONI M., “Tassazione della stabile organizzazione, BEPS e riforma fiscale italiana”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale” n. 10, 2014.

ROLLE G., BEPS: Legge delega per la revisione del sistema fiscale e influenza dei lavori OCSE/G20, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

ROLLE G., La disciplina delle CFC fra nuovi oneri e semplificazioni, in “Il fisco” n. 23, 2015.

ROMANO C., Il *ruling* internazionale in AA.VV Imposta sul reddito delle società (IRES), cit., 991 ss.

ROMANO C., SQUITIERI M., Rilancio del “ruling” internazionale per risolvere i conflitti in via preventiva ed eliminare le doppie imposizioni, in “Corriere Tributario” n.1°, 2014.

SAINI A., MANDARINO P., Dividendi UE: la responsabilità della “figlia” nella disposizione antielusiva nazionale, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2014.

SANSONETTI D., GIUSEPPE A., “Norvegia: il potere contrattuale condiziona l’esistenza della S.O.”, in “Fisco Oggi”, 7 agosto 2012.

SCIFONI G., Modifiche alla disciplina CFC: lo sforzo di semplificazione procede tra luci ed ombre, in “Corriere Tributario” n. 30, 2015.

SELLA P., Le attività preparatorie ed ausiliarie nel progetto BEPS dell’OCSE, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015.

SENNI T., Tassazione indiretta e commercio elettronico: novità in ambito comunitario, in “Diritto del commercio internazionale” n.15.2, 2001.

SEPIO G., D’ORSOGNA M., Effetti sulla legislazione interna della giurisprudenza comunitaria sull’aliquota Iva sugli ebook, in “Il fisco” n. 25, 2015.

SEPIO G., D’ORSOGNA M., Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni online, in “Il fisco” n. 29, 2015.

SIRRI M., ZAVATTA R., La partita IVA al rappresentante fiscale fa presumere la stabile organizzazione, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.1, 2013.

STESURI A., “La stabile organizzazione post riforma fiscale”, in “Il fisco” n.17, 2005.

STEVANATO D., Finalità antielusiva e onere probatorio nel “transfer pricing”, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.4, 2013.

TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale, 2011, UTET, Torino.

TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 2 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino.

TOMASSINI A., “Stabile organizzazione occulta” al vaglio della giurisprudenza penale, in “Rivista di diritto tributario” n.6, 2014.

TOMASSINI A., IASELLI G., “Web-tax” in cerca d’autore, in “Corriere Tributario” n. 4 2014.

TOMASSINI A., RL, Stabili organizzazioni occulte: un altro caso di evasione interpretativa, in “Dialoghi Tributari” n. 3, 2012.

TOMASSINI A., Stabili organizzazioni e commercio elettronico, in “Corriere Tributario” n.19, 2013.

TOSI L., BAGGIO R., Lineamenti di diritto tributario internazionale, 2013, Cedam, Padova.

TOSI L., VIOTTO A., GIOVANARDI A., Codice tributario 2011, 2011, Giappichelli, Torino.

TRABATTONI G., Il discussion draft BEPS sull’economia digitale: verso un approccio davvero nuovo ai criteri di tassazione?, in “Il fisco” n. 25, 2014.

TRETTEL S., La nuova disciplina CFC, in “il fisco”, 2015.

TUNDO F., La nozione di stabile organizzazione ai fini dell’accertamento del reddito complessivo, in “Rivista di giurisprudenza tributaria” n.10, 2011.

URICCHIO A., Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta “BIT TAX”. Prospettive di riforma della fiscalità di internet, in “Diritto informatica” fasc. 4-5, 2005.

VALENTE P., Base Erosion e Profit shifting L’ Action plan dell’ OCSE, in “Il fisco” n. 37, 2013.

VALENTE P., “Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni”, IPSOA, 2012.

VALENTE P., Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo, in “il fisco”, 2012.

VALENTE P., Digital Economy. Criticità e soluzioni secondo il rapporto della Commissione europea, in “Postilla”, 2014.

VALENTE P., Erosione della base imponibile e profit shifting nei Paesi in via di sviluppo, in “Il fisco” n. 35, 2014.

VALENTE P., Erosione della base imponibile e scambio automatico di informazioni: il Rapporto dell’ OCSE al G20 di San Pietroburgo, in “Il fisco” n. 45, 2013.

VALENTE P., Erosione della base imponibile e stabile organizzazione, in “Il fisco” n. 31, 2015.

VALENTE P., La revisione della disciplina OCSE in materia di documentazione per il transfer pricing, in “il fisco”, 2014.

VALENTE P., “Manuale di governance fiscale”, IPSOA, Milano, 2011.

VALENTE P., Raccomandazioni OCSE su economia digitale, abuso dei trattati e transfer pricing, in “Il fisco” n. 39, 2014.

VALENTE P., Sviluppi in ambito internazionale per contrastare l’erosione di base imponibile: quali prospettive?, in “Corriere Tributario” n. 38, 2013.

VALENTE P., Tax planning aggressivo. Conseguenze della base imponibile e del “profit shifting” secondo l’OCSE, in “Il blog di Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2013.

VALENTE P., Transfer pricing: criticità nella remunerazione dei beni intangibili, in “il fisco”, 2015.

VALENTE P., Transfer pricing: oneri di documentazione per i gruppi italiani ed esteri, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2011.

WOLF A., Congress Intros Web Tax Bill, With Amazon Blessing, in “TWICE”, 2011.

WORSTALL T., *“Italy Purposes An Entirely Illegal Google Tax”*, in *Forbes / Tech*, 5 novembre 2013.

ZACCARIA F., *Commercio elettronico diretto: disciplina MOSS anche per i soggetti in regime fiscale di vantaggio*, in *“il fisco”*, 2015

PRASSI

Prima Direttiva n. 227 dell'11 aprile 1967.

Seconda Direttiva n. 227 e 228 dell'11 aprile 1967.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 633, 26 ottobre 1972.

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile, 17 maggio 1977.

Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 32, *“Il prezzo di trasferimento nella determinazione dei redditi di imprese assoggettate a controllo estero”*, del 22 settembre 1980.

Convenzione firmata a Lussemburgo il 3 giugno 1981, ratificata con Legge 14 agosto 1982 n.747, pubblicata in G.U. il 14 ottobre 1982 n. 284.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917.

Sentenza della Corte del 27 settembre 1988, causa 81/87 Daily Mail

Direttiva n. 680 del 16 dicembre 1991.

Decreto Legge n.331/1993, convertito in Legge n.27/1993 per le norme comunitarie.

Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio n. 98/34, del 22 giugno 1998

Sentenza Ici, 16 luglio 1998, causa C-264/96.

Decreto Legislativo n. 144 del 1998 – Riforma della disciplina del settore commercio.

Decreto legislativo “legge sui reati tributari” n.74, 10 marzo 2000

Sentenza “Baars”, 13 aprile 2000, causa C-251/98.

Direttiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, 8 giugno 2000.

Direttiva “*Distance Selling Directive*” n. 2334 del 31 ottobre 2000.

Sentenza “Amid”, 14 dicembre 2000, causa C-141/99.

Cassazione: sentenza n. 3367 del 7 marzo 2002.

Cassazione: sentenza n. 3368 del 7 marzo 2002.

Cassazione: sentenza n.7682 del 25 maggio 2002.

Cassazione, 25 luglio 2002, n.10925, in “Il Fisco”, 2002, I, 32, pag. 5200

Decreto Legge, 30 settembre 2003 n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003 n. 326.

Sentenza 11 marzo 2004 causa c-09/02.

Sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione, 23 marzo 2006, C-210/04.

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 11 dicembre 2006.

Direttiva servizi 2008/8/CE di modifica alla Direttiva IVA 2006/112/CE "il luogo di prestazioni dei servizi", 1 gennaio 2007.

Sentenza del 6 marzo 2007, *Manninen*, causa C-292/04.

Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 119/E, 28 maggio 2007.

Direttiva 2008/8/CE.

Direttiva 2008/9/CE.

Direttiva 2008/117/CE.

Commissione tributaria reg. Lombardia, 2 dicembre 2009, n. 137.

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XXXIV, Sent. 2 dicembre 2009, n.140.

Circolare Agenzia delle Entrate 6 ottobre 2010 n 51/E, Dividendi provenienti e costi sostenuti con Stati e territori a fiscalità privilegiata.

Commissione tributaria reg. Friuli-Venezia Giulia, 23 marzo 2011, n. 33.

Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 contenente le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE sistema comune IVA, pubblicazione in GU dell'Unione Europea il 23 marzo 2011.

Circolare Agenzia delle Entrate 26 maggio 2011 n 23/E, Risposte ai quesiti e chiarimenti Controlled Foreign Companies.

Comm. Trib. Reg. delle Marche, Sez. II, Sent. 24 giugno 2011, n.44.

National Grid Indus BV sentenza della Corte (grande sezione) del 29 novembre 2011 causa c-371/10.

Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, n. 3769 – Pres. CICALA Mario – Est. CARACCIOLO Giuseppe – P.M. BASILE Tommaso, 9 marzo 2012.

Cassazione, sentenza n. 20678 del 29 maggio 2012.

Sentenza della Corte d'appello di Ancona del 27 settembre 2012 n. 2833/12.

Sentenza della Corte di Giustizia, causa C-605/2012, 25 ottobre 2012.

Cassazione, Sez. trib., Sent. 13 luglio 2012, n.11949.

Cassazione, Sez. trib., Ord. 20 luglio 2012, n. 12633.

Regolamento (UE) N. 967/2012 del Consiglio del 9 ottobre 2012, Gazzetta Ufficiale dell'unione europea, 20 ottobre 2012.

Corte d'Appello di Ancona, 27 settembre 2012, n.2833/12, primo motivo e ss., pagina 2.

Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. XXVI, Sent. 29 ottobre 2012, n.139.

Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio: Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, COM (2012) 722, 6 dicembre 2012.

Cassazione, Sez. trib., Sent. 27 febbraio 2013, n.4927.

Sentenza n. 398, Commiss. Trib. Prov. Lazio Roma Sez. XIII, 09/07/2013.

Proposta di legge Boccia C.1662 presentata il 4 ottobre 2013.

Commissione tributaria regionale Toscana, Sez. XXXV, Sent. 13 gennaio 2014, n.64.

Decreto legge 6 marzo 2014 “decreto salva Roma-ter”, n.16

Circolare Agenzia delle Entrate del 24 luglio 2014 n. 23/E, Regime speciale IVA per il commercio di prodotti editoriali – art. 74 DPR 26 Ottobre 1972, n. 633.

Sentenza della Corte di Giustizia, causa C-7/13 Skandia, 17 settembre 2014.

Sentenza “*Welmory*”, del 16 ottobre 2014.

Sentenza Corte di Cassazione, Sez. trib., 20 marzo 2015 (10 febbraio 2015), n.5649.

Atto del Governo n. 129, 27 marzo 2015.

Comunicazione della Commissione, “Strategia per il mercato unico digitale in Europa, Parlamento italiano, COM (2015) 192, 6 maggio 2015.

Circolare Agenzia delle Entrate del 28 agosto 2015 n. 75/E, Interpello – Regime di vantaggio ex art. 27, co. 1 e 2, del D. L. n. 98 del 2011 – Iva relativa ai servizi di telecomunicazione, tele radiodiffusione ed elettronici resi a privati residenti in altro Paese dell’ Unione europea.

Sentenza della Corte di cassazione n. 5649 del 20 marzo 2015.

Proposta di legge n. 3076 presentata il 27 aprile 2015, su iniziativa dei Deputati Quintarelli, Sottanelli, Bruno Bossio, Melilla e Rabino.

Commission Staff working document: A Single Market Strategy for Europe – Analysis and Evidence, SWD (2015) 100, 28 ottobre 2015.