



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Facoltà di Giurisprudenza

DOTTORATO DI RICERCA IN AUTONOMIA PRIVATA, IMPRESA, LAVORO E TUTELA DEI DIRITTI NELLA PROSPETTIVA EUROPEA E INTERNAZIONALE – CURRICULUM DIRITTO TRIBUTARIO - XXXII CICLO

***La tassazione dell'economia digitale:
analisi, metodologie e applicazioni concrete***

COMMISSIONE

Presidente: **Ch.mo Prof. Giuseppe Ingraò**

Membro: **Ch.ma Prof.ssa Clelia Buccico**

Membro: **Ch.ma Prof.ssa Laura Letizia**

CANDIDATO
Fabrizio Rusignuolo De Sanctis

Matricola
1749911

ANNO ACCADEMICO 2018-2019

LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE: ANALISI, METODOLOGIE E APPLICAZIONI CONCRETE

SOMMARIO

INTRODUZIONE	4
---------------------------	----------

CAPITOLO 1 – L'ECONOMIA DIGITALE: DEFINIZIONI E ANALISI GIURIDICO-ECONOMICA DEL FENOMENO	8
---	----------

1.1 Cosa s'intende per economia digitale	8
--	---

1.2 I nuovi modelli di business	12
---------------------------------------	----

1.3 L'economia digitale tra elusione, pianificazione fiscale aggressiva, concorrenza fiscale dannosa e la nuova frontiera della Compliance	29
---	----

CAPITOLO 2 - FISCALITÀ INTERNAZIONALE ED ECONOMIA DIGITALE	49
---	-----------

2.1 Le metodologie per affrontare il fenomeno	49
--	-----------

2.1.1 Lo status quo approach e il revolutionary approach	51
--	----

2.2 Il contributo degli organismi internazionali e dell'Unione Europea	54
--	-----------

2.2.1 Il ruolo dell'OCSE e il progetto BEPS	56
---	----

2.2.2 Le proposte dell'Unione Europea	62
---	----

2.2.3 La proposta di Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) ...	64
---	----

2.2.4 La proposta comunitaria sul concetto di stabile organizzazione	71
--	----

2.2.5 La proposta comunitaria sulla "Interim Web Tax"	87
---	----

2.3 Le applicazioni pratiche e le proposte a livello internazionale	99
2.3.1 La diverted profit tax inglese	100
2.3.2 La web tax Indiana	105
2.3.3 La ADSL tax spagnola e ungherese	110
2.3.4 La proposta Collin-Colin della Francia	115
2.3.5 La bit tax	118

CAPITOLO 3 - LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE IN ITALIA

3.1 La prima “Google Tax” italiana	124
3.2 La proposta Quintarelli-Sottanelli	128
3.3 La proposta Mucchetti	132
3.4 La Web Tax Transitoria	135
3.5 La Digital Tax	139
3.6 L’Imposta sui Servizi Digitali	143
3.7 Le modifiche alla ISD previste dalla Legge di Bilancio per il 2020	152

CAPITOLO 4 - IL SISTEMA DELL'IVA, I BENI E I SERVIZI DIGITALI, IL COMMERCIO ELETTRONICO

4.1 L’imposta sul valore aggiunto. Una visione d’insieme e l’applicazione ai beni ed ai servizi digitali	162
4.2 La territorialità nella cessione dei beni	165
4.3 La territorialità nelle prestazioni di servizi	174
4.4 L’Iva sui servizi TTE e il commercio elettronico diretto e indiretto	177
4.5 Il mini One Stop Shop	182

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	191
BIBLIOGRAFIA	196
PRASSI	204
SITOGRAFIA	208

INTRODUZIONE

Non è immediato stabilire cosa s'intende per economia digitale. A livello dottrinale e istituzionale c'è una grande difficoltà a definire questo fenomeno che non è solo economico.

Per alcuni operatori economici la tecnologia digitale è il prodotto stesso della loro attività ma, in generale, il più delle volte, è un modo di fare impresa che taglia trasversalmente tutti i settori.

In questo momento storico, l'attenzione degli operatori del diritto tributario (e dei governi) è focalizzata sul settore dei grandi player internazionali specializzati nell'uso della rete, i cosiddetti OTT (Over The Top).

Anche le adesioni fiscali ultimamente stipulate, con alcuni Paesi, dai giganti del Web come Google, Facebook e Apple suscitano alcune riflessioni. Ci sarà pur stata l'intenzione, da parte di queste aziende, di utilizzare la leva fiscale per ottenere un beneficio economico, ma probabilmente queste “*adesioni*” sono frutto di una difficoltà a inquadrare un fenomeno, e ad essere pienamente “*compliance*”, rispetto a una normativa che lo rappresenta spesso in maniera molto approssimativa.

Il tema di fondo è quello di tassare quelle attività che sono svolte nel territorio, ma non sono imputabili a soggetti residenti o a stabili organizzazioni ivi presenti. Non è un problema tecnico, o prettamente tecnico, è piuttosto un problema sociale e politico. Negli ultimi vent'anni, un piccolo gruppo di aziende ha rivoluzionato il nostro modo di vivere. Bisognerebbe chiedersi se il valore che hanno apportato alla collettività sia maggiore o minore del valore che hanno apportato a loro stessi, e nel caso, quanto di questo plus-valore vada restituito alla società sotto forma di tributi e, soprattutto, come quantificare la ricchezza in questione.

La fiscalità è una di quelle aree che prima di altre percepiscono questi importanti cambiamenti. Il primo rapporto dell'OCSE su temi riguardanti la tassazione dell'economia digitale (in particolare l'e-commerce) è del 1998 (Ottawa). Gli sviluppi più importanti sul tema sono arrivati nel 2013 con il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifthing), poi nel 2015, con un rapporto dell'OCSE e successivamente, nel 2018, con la proposta di due direttive su iniziativa della Commissione UE.

E' talmente veloce il sistema che la difficoltà non è tanto individuare il problema, perché una volta individuato, magari è già mutato.

Il focus del dibattito attuale sembra ancora non definito. C'è una commistione di problemi diversi. Possiamo individuare due macro aree di problemi/temi, o se vogliamo due sfide da risolvere. A volte queste due tematiche vengono confuse.

La prima tematica è costituita dall'area dell'elusione/evasione fiscale, cioè l'allocazione di utili in contesti a bassa fiscalità e l'erosione della base imponibile in sistemi ad alta fiscalità.

Su questo tema molto è stato fatto, basti pensare a quelle misure per combattere gli schemi elusivi più diffusi, il coordinamento posto in atto dal progetto BEPS, le nuove misure per contrastare il Transfer Pricing, lo scambio di informazioni (automatico e non) tra Paesi, il pacchetto antielusione comunitario, gli specifici strumenti di Compliance adottati in molti Paesi, etc.

Il secondo tema è quello che riguarda l'adeguamento del sistema fiscale a questi cambiamenti tecnologici che stiamo vivendo. Su questo argomento non sembrano visibili soluzioni a breve termine. C'è bisogno di una riforma epocale del sistema fiscale internazionale, che richiede i suoi tempi.

I vari Paesi si sono mossi in ordine sparso e qualcosa è già stato fatto, sia in tema di Imposte Indirette, IVA in particolare, che in tema di Imposte Dirette.

Nel primo capitolo di questo lavoro si cercherà di definire, o meglio delimitare e descrivere, il fenomeno in esame, sia dal punto di vista tecnico che economico. In particolare si analizzeranno solo alcuni degli aspetti più caratteristici e rilevanti dei nuovi modelli di business digitali.

Si darà poi una visione d'insieme delle problematiche di natura tributaria che ha generato o potrebbe generare questo nuovo modo di fare impresa.

Senza pretesa di esaustività, si cercherà quindi di inquadrare “dall'alto” il più ampio tema dell'elusione e della pianificazione fiscale aggressiva a livello transnazionale affrontando, brevemente, anche tematiche molto complesse al solo fine di far comprendere la portata e l'importanza, nel dibattito attuale, dell'imposizione fiscale riguardante l'economia digitale, oggetto di questo lavoro, che coinvolge principalmente, ma non solo, le grandi multinazionali del pianeta.

Ma come sarà facile comprendere, il tema della fiscalità internazionale, e cioè il rapporto, la collaborazione o la concorrenza fra gli Stati in materia di tassazione, è un po' il filo conduttore, non solo di questo lavoro, ma in generale di tutte le riflessioni, da parte della dottrina e dei legislatori, afferenti l'argomento in esame.

Nel secondo capitolo l'attenzione si focalizzerà, prima sulle metodologie di approccio all'analisi, allo studio ed alla risoluzione delle criticità riguardanti la “fiscalità digitale”. Successivamente si darà spazio alle soluzioni proposte e dibattute a livello globale, sia dagli organismi internazionali che dalle istituzioni comunitarie. Infine si analizzeranno diversi progetti di tassazione formulati da alcuni Paesi ma rimasti sulla carta, alcune norme concretamente adottate da altri, nonché qualche ipotesi suggestiva proposta dalla dottrina.

Nel terzo capitolo si darà atto di quanto fatto nel nostro Paese.

Il tema è abbastanza recente, ma in pochi anni in Italia si sono susseguiti diversi tentativi, sia di inquadrare il fenomeno, ma soprattutto di trovare un adeguata soluzione a livello fiscale, che consenta di soddisfare le sempre più pressanti spiegazioni d'insieme da parte della pubblica opinione.

Nel nostro Paese i tentativi di tassazione della “*digital economy*” hanno avuto alterne fortune. Sono consistiti in proposte di legge rimaste inattuato, provvedimenti normativi prontamente abrogati, leggi in vigore ma di fatto prive di efficacia per mancanza dei decreti attuativi e, infine, norme sperimentali di cui forse a breve si vedranno gli effetti reali.

L'ultimo di tali interventi è recentissimo, la fine del 2018, contenuto nella legge di Bilancio per il 2019 e rivisto ora con la legge di Bilancio per il 2020 e ancora in fase di attuazione, a testimonianza di quanto sia acceso il dibattito sul tema.

Nell'ultimo capitolo, prima di passare alle conclusioni, si tratterà brevemente dell'IVA. In particolare l'applicazione dell'IVA nel commercio elettronico diretto e indiretto e le problematiche legate all'elusione e all'evasione da parte delle digital company. Ci sarà poi una specifica analisi dei recentissimi strumenti normativi che introducono nuovi adempimenti nonché la responsabilità solidale, in ambito IVA, a carico delle piattaforme digitali di commercio elettronico.

Sempre relativamente all'Imposta sul Valore Aggiunto, l'ultimo paragrafo affronterà l'analisi di un recentissimo strumento approvato a livello comunitario, di cui è già possibile constatarne l'efficacia nel tassare, quantomeno a livello di imposta sul consumo, i servizi cosiddetti TBE (Telecommunication Broadcasting and Electronic) e cioè il MOSS – Mini One Stop Shop.

CAPITOLO 1 – L’ECONOMIA DIGITALE: DEFINIZIONI E ANALISI GIURIDICO-ECONOMICA DEL FENOMENO

1.1) Cosa s’intende per economia digitale

A livello dottrinale e istituzionale c’è una grande difficoltà a delimitare e a definire questo fenomeno economico.

Sia un report del FMI (Fondo Monetario Internazionale)¹, che autorevoli esponenti dell’OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)² hanno provato a cimentarsi con una definizione del tema.

Il fenomeno è tutt’altro che chiaro anche agli economisti. I confini sono molto incerti, è difficile comprendere cosa realmente sia l’economia digitale e conseguentemente è difficile trovare anche una metrica che possa consentire una adeguata tassazione.

Sarebbe meglio evitare vecchi paradigmi per interpretare fenomeni che, non solamente sono nuovi, ma cambiano forma con una velocità estrema. Bisogna interrogarsi altresì se ad oggi ha un senso parlare di “Economia digitale”, come se si trattasse di un comparto dell’economia.

Più che un comparto è più spesso un modo di fare impresa che taglia trasversalmente tutti i settori.

¹IMF, *Policy Papers*, febbraio 2018: “*Digitalization encompasses a wide range of new applications of information technology in business models and products that are transforming the economy and social interactions. Digitalization is both an enabler and a disruptor of businesses. The lack of a generally agreed definition of the “digital economy” or “digital sector” and the lack of industry and product classification for Internet platforms and associated services are hurdles to measuring the digital economy. This paper distinguishes between the “digital sector” and the increasingly digitalized modern economy, often called the “digital economy,” and focuses on the measurement of the digital sector. The digital sector covers the core activities of digitalization, ICT goods and services, online platforms, and platform-enabled activities such as the sharing economy.*”

²OECD, *OECD Digital Economy Outlook*, OECD Publishing, Paris, 2015, 15 ss. L’OCSE definisce (è solo una definizione breve che si rinviene nel rapporto che è in realtà piuttosto articolato) il settore delle tecnologie di informazione e comunicazione come “*a combination of manufacturing and service industries that capture, transmit and display data and information electronically.*”

Ad esempio anche i grandi player del digitale ultimamente hanno investito nella cosiddetta Old Economy.

Alibaba e Amazon, due dei più grandi e famosi siti di e-commerce, hanno acquistato in tutto il mondo catene di negozi retail e strutture logistiche, proprio per supportare il loro business online.

Specularmente un simbolo dell'impresa tradizionale, la vecchia FIAT, sta sviluppando con Google una tipologia di macchina a guida assistita. Questo per dire che oggi quando compriamo un'automobile firmiamo un contratto, paghiamo il concessionario e il rapporto finisce lì. La tassazione interviene a quantificare economicamente quel rapporto concluso. Possiamo però immaginare un futuro dove, oltre a tassare l'atto di acquisto, ci si troverà a gestire (e a tassare) un contratto per la gestione dell'assistenza e un altro contratto con il fornitore della rete (5G) che fornirà i dati che servono per quell'assistenza e così via.

Come vedremo nella trattazione che segue, varie volte è stato utilizzato un approccio di tipo casistico³, oltre un approccio di tipo sistemico⁴.

Dal punto di vista teorico, molti sono gli autori che hanno provato a cimentarsi con le definizioni, o meglio, con una sorta di “delimitazione” del fenomeno in esame.

Silvano Guelfi⁵ fornisce una definizione di economia digitale come: *“uno stato dell'economia che si manifesta attraverso la continua innovazione tecnologica e*

³ Proponendo la tassazione di specifici beni o servizi. Si pensi alla tassazione della pubblicità online (in India, ma anche in alcune proposte nostrane), al servizio google news, alla tassazione per le linee ADSL (in Spagna), alla “Interim web tax” europea (o alla gemella ISD italiana) consistente nella tassazione di un lungo elenco di servizi digitali di vario genere. Tutte misure di cui si parlerà nel prosieguo di questo lavoro.

⁴ Si fa riferimento ad esempio alla rimodulazione del concetto di stabile organizzazione, a norme antielusive pensate in particolare per la digital economy. Anche di questo ovviamente si tratterà approfonditamente oltre.

⁵ S. GUELFÌ – E. GIACOSA, *Le aziende della net economy*, Torino, 2003, p. 3 e ss. L'autore continua poi: *“Nell'economia agraria, la terra e la forza lavoro sono i principali fattori utilizzati nel processo produttivo. Le attività di produzione, di scambio e di consumo di beni sono focalizzate sulla raccolta,*

che influenza la produzione di beni e servizi, la distribuzione degli stessi, nonché la comunicazione tra i soggetti dell'economia (i produttori, gli intermediari e i consumatori). Le attività economiche realizzate dalle imprese nell'economia digitale sono comuni a quelle delle ere economiche precedenti: la produzione e la commercializzazione di beni e servizi. La novità dell'economia digitale è rappresentata dagli "strumenti" attraverso i quali tali attività possono essere svolte. Questi strumenti derivano, infatti, da nuove tecnologie digitali che sono state introdotte dalla rivoluzione digitale in atto."

Un altro autore che, nel 1996, agli albori della rivoluzione digitale, elaborò una definizione di economia digitale, esprimendo in maniera dettagliata e analitica tutte le sue peculiarità è Don Tapscott.⁶

Manager, economista e professore canadese⁷ che nel suo libro non solo ha utilizzato per la prima volta il termine "economia digitale" ma è riuscito a caratterizzarla assai minuziosamente.

trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli provenienti dall'utilizzo della terra. L'innovazione tecnologica è presente con una molteplicità di utensili e attrezzature (l'aratro, la trebbiatrice, ecc.), ma non è fondamentale: la priorità, rispetto ai contenuti tecnologici, spetta alla quantità di terra e di forza lavoro disponibile e utilizzabile. Nell'economia industriale, la ricchezza si sposta dalla terra alle fabbriche. La rivoluzione industriale rende disponibili prodotti di massa per un mercato di massa e l'obiettivo prioritario delle aziende è produrre. I fattori produttivi indispensabili sono ancora la forza lavoro, ma soprattutto le macchine, gli impianti, le attrezzature: i telai del settore tessile, le catene di montaggio del settore automobilistico, ecc. Nell'economia finanziaria, la ricchezza si sposta dalle fabbriche ai capitali finanziari che consentono ai fattori produttivi terra, forza lavoro e macchine di combinarsi più velocemente nei processi produttivi, accelerando la loro attitudine a creare ricchezza. Ad esempio, il capitale finanziario può essere impiegato per acquistare l'ultimo modello di un trattore ipertecnologico che, guidato da un tecnico specializzato, riesce ad ottenere più velocemente e con minor sforzo dell'operaio la massima produttività da un certo appezzamento di terra. Senza quella disponibilità finanziaria, quel macchinario non sarebbe stato acquisito e la produttività ottenibile da un trattore meno evoluto sarebbe stata inferiore. La nuova frontiera dell'evolversi economico è rappresentata dall'economia digitale. Infatti, l'attuale fase che caratterizza l'economia costituisce una vera e propria rivoluzione tecnologica che "attraversa" l'economia stessa e che risponde al nome di "digitale". La rivoluzione digitale in atto conferisce una nuova "identità" all'economia che diventa appunto un'economia digitale".

⁶ D. TAPSCOTT, *The Digital Economy: Promise and Peril of the Age of Networked Intelligence*, McGraw Hill, 1996.

⁷ Stesso Paese e stessa epoca del cattedratico CORDELL ARTHUR J., che teorizzò la BIT TAX, a cui si dedicherà un apposito paragrafo nel prosieguo di questa trattazione.

Tapscott individua dodici caratteristiche che deve avere la digital economy per caratterizzarsi come tale: 1) Knowledge; 2) Digitization; 3) Virtualization; 4) Molecularization; 5) Integration/Internetworking; 6) Disintermediation; 7) Convergence; 8) Innovation; 9) Prosumption; 10) Immediacy; 11) Globalization 12) Discordance ⁸.

⁸ **Conoscenza** - Ciò significa che gli agenti dell'economia digitale dovranno focalizzarsi maggiormente sulle competenze di quei lavoratori del mondo delle informazioni piuttosto che sull'archetipo del lavoratore "ordinario" fino ad oggi centrale negli sviluppi societari;

Digitalizzazione – Diversamente dalla economia classica nell'economia digitale le informazioni sono dematerializzate, indipendenti dalla presenza fisica;

Virtualizzazione – Nell'era dell'economia digitale è possibile convertire beni materiali e tangibili in beni virtuali;

Molecolarizzazione – Le strutture organizzative tradizionali delle società lasciano spazio a un ambiente lavorativo maggiormente fluido e flessibile, disgregato in diverse parti del mondo. Più persone riescono a lavorare congiuntamente grazie alle tecnologie di comunicazione;

Aggregazione/Internetworking – ci si avvantaggia dallo scambio reciproco;

Disintermediazione – le organizzazioni possono connettersi direttamente con i propri clienti/fornitori;

Convergenza – si converge verso uno standard comune che facilita lo scambio;

Innovazione - sviluppo di nuovi prodotti e servizi per mezzo della tecnologia dell'informazione;

Prosumption – la distinzione tra produttori e clienti si assottiglia sempre di più;

Immediatezza – I consumatori sono più informati e richiedono servizi eccezionali. L'intervallo temporale tra l'ordinazione del prodotto e la sua creazione nonché la spedizione dello stesso si restringe sempre più velocemente;

Globalizzazione – Nell'economia digitale, poiché la conoscenza ne è la risorsa principale, esiste esclusivamente un'economia mondiale anche se le organizzazioni e le società sono suddivise in diverse aree geografiche;

Discordanza – Ad ogni nuovo fenomeno si accompagna il cambiamento e così sopravvengono resistenza e lento adattamento che possono sfociare in diversi conflitti.

1.2) I nuovi modelli di business

Tralasciando le considerazioni generali fatte in precedenza, ci vogliamo concentrare sulle peculiarità di alcuni dei servizi fruibili tramite le nuove tecnologie, ma anche sulle novità apportate dalle stesse alle attività più tradizionali.

Sia nell'uno che nell'altro caso infatti, si innestano delle problematiche di carattere tributario. Alcune di queste problematiche verranno affrontate meglio nel prosieguo della trattazione, quando si parlerà ad esempio di alcune norme specifiche applicabili a taluni servizi e/o cessioni di beni.

Un particolare approfondimento verrà affrontato nel quarto capitolo, quando si tratterà degli aspetti relativi all'Imposta sul Valore Aggiunto.

In questo paragrafo si esporranno prevalentemente gli aspetti di tipo tecnico che, a parere di chi scrive, risultano imprescindibili per poter poi affrontare le afferenti problematiche fiscali che, come detto, si approfondiranno in varie parti di questo lavoro quando si analizzeranno specifici tributi o metodologie.

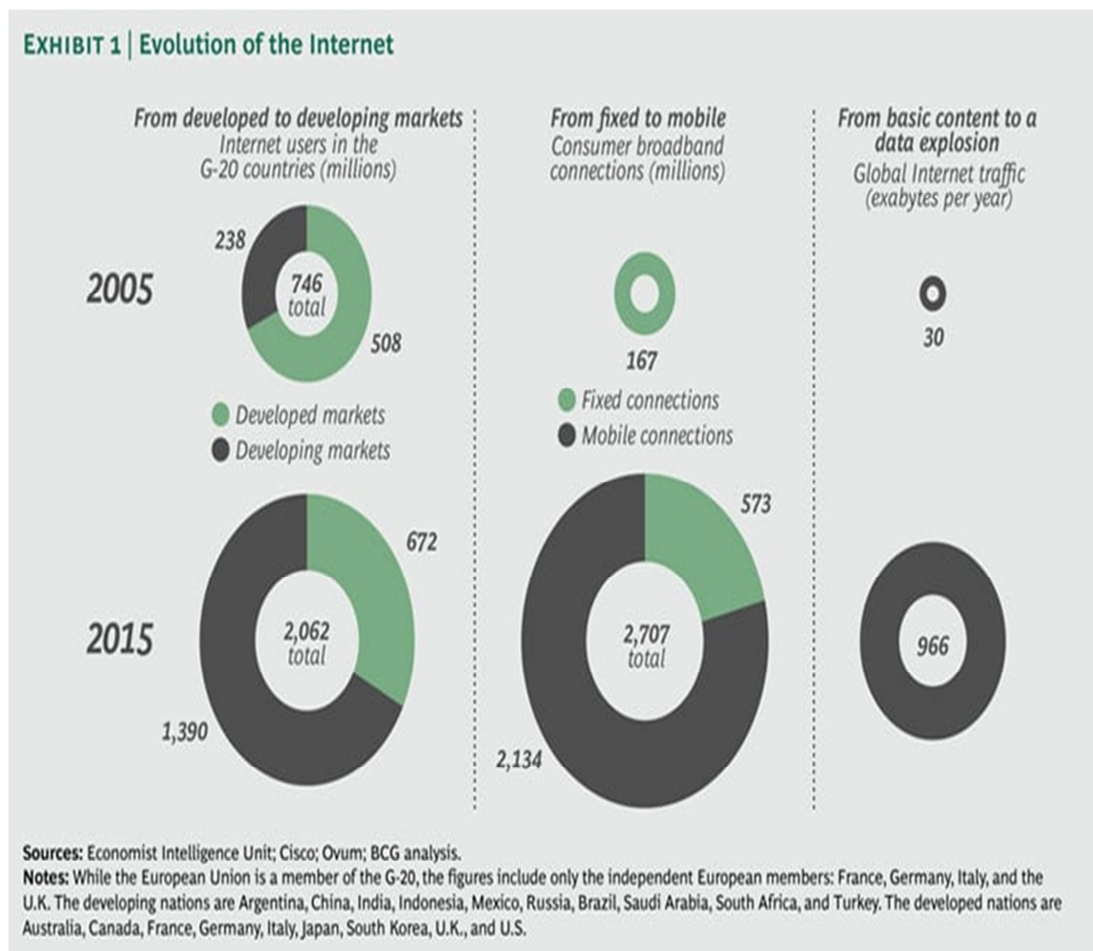
Gli aspetti su cui ci si vuole focalizzare nell'analisi delle novità e delle peculiarità apportate dalle nuove tecnologie sono diversi. Ma li possiamo riassumere in tre punti fondamentali.

A) La possibilità per le imprese di operare con estrema facilità a livello transnazionale, senza avvalersi di nessuna struttura fisica nello Stato del consumo;

B) L'immaterialità di molte delle prestazioni che avvengono in rete;

C) La difficoltà a quantificare economicamente, in via immediata, quelle attività che invece generano per l'azienda un valore aggiunto che si concretizza nel corso del tempo.

Come possiamo vedere nella figura che segue, nel corso di un decennio (dal 2005 al 2015) gli utenti internet (del G-20) sono passati da circa 750 milioni a più di due miliardi. Mentre l'accesso a internet, che nel 2005 avveniva esclusivamente tramite la rete fissa, è attualmente a grande appannaggio della rete mobile.⁹



Secondo un recente report della Conferenza delle Nazioni Unite sul Commercio e lo Sviluppo (UNCTAD), “il digitale puro” vale più del 15% del PIL mondiale, con Cina ed Usa a dominare quasi l'intero mercato¹⁰. Anche

⁹ Fonte, UNCTAD (United Nations Conference on Trade And Development), *Digital economy report 2019*, settembre 2019.

¹⁰. Da un commento al report UNCTAD, *Digital economy report 2019*, settembre 2019 apparso sul quotidiano “Sole 24 ore” del 12 settembre: “L'economia digitale vale più del 15% del Pil mondiale ed è sempre più dominata da Usa e Cina. L'Europa raccoglie le briciole, ma grazie al Gdpr è all'avanguardia

questa è una considerazione da tenere presente nel corso della trattazione in quanto, come vedremo, l'approccio alle problematiche di natura fiscale non può prescindere dalla nazionalità delle aziende più importanti del settore. L'influenza degli USA e della Cina su questi temi è enorme, come enormi sono gli interessi economici.

IL VALORE DEI DATI

Come vedremo meglio oltre, il valore forse più importante di tanti colossi del Web, è in funzione della loro capacità di possedere, elaborare e utilizzare i dati provenienti da vari soggetti (clienti, fornitori, utenti, organizzazioni, enti, etc).¹¹

nelle politiche per la regolazione di questo settore mentre America latina ed Africa soffrono la mancanza di infrastrutture. È quanto emerge dal primo Rapporto sull'economia digitale pubblicato dall'Unctad, la Conferenza delle Nazioni Unite sul Commercio e lo Sviluppo che lancia l'allarme sul permanere di un enorme digital divide a livello globale.

Nonostante gli enormi progressi che hanno visto la quantità di dati scambiati online passare da 100 Gigabit al giorno nel 1992 ai quasi 50mila Gigabit al secondo di oggi (saranno più di 150mila Gb/s nel 2022) metà della popolazione globale è ancora offline e nei paesi meno sviluppati dell'Africa la quota è pari a uno su cinque.

A preoccupare gli analisti delle Nazioni Unite è soprattutto la rapidità e l'asimmetria dello sviluppo di questa economia. Nella sua misura più estensiva, che comprende e-commerce e servizi, il digitale ha segnato tassi di crescita di +7% per i servizi negli ultimi 13 anni e un +13% dei posti di lavoro nell'Ict. Il valore che viaggia sui bit è però concentrato tra Usa e Cina che, insieme, raccolgono il 75% dei brevetti globali sulle blockchain, sono responsabili del 50% degli investimenti nell'internet delle cose e rappresentano più del 75% del mercato del cloud. Da soli, i due giganti raccolgono il 90% della capitalizzazione delle prime 70 piattaforme digitali mentre l'Europa si deve accontentare di un magro 3,6% e Asia, Africa e America Latina non arrivano tutte insieme al 7%.

Sotto i riflettori del rapporto anche i modelli di business delle aziende che vedono l'affermarsi delle piattaforme digitali, grazie alla loro capacità di essere sia infrastruttura che intermediario. Complessivamente, le piattaforme digitali con una capitalizzazione superiore ai 100 milioni di dollari ha toccato i 7 trilioni di dollari nel 2017, segnando un +67% rispetto a due anni prima. Tra queste spiccano sette super-piattaforme: Microsoft, Apple, Amazon, Google, Facebook, Tencent e Alibaba che hanno conquistato il 40% del mercato delle prime 70.

Senza l'applicazione di nuove politiche e regolamenti, questa traiettoria divergente tra le due nazioni leader e il resto del mondo rischia di continuare ampliando le diseguaglianze e le dipendenze ha avvertito il segretario generale delle Nazioni Unite António Guterres”.

¹¹ UNCTAD (United Nations Conference on Trade And Development), *Digital economy report 2019*, settembre 2019. “*The digital economy continues to evolve at breakneck speed, driven by the ability to collect, use and analyse massive amounts of machine-readable information (digital data) about practically everything. These digital data arise from the digital footprints of personal, social and business activities taking place on various digital platforms... The development and policy implications of data collection and use depend greatly on the type of data involved: personal or non-personal; private or public; for commercial or government purposes; volunteered, observed or inferred; sensitive or non*

Alcuni dei più importanti business digitali, non contengono alla base idee così originali. Sono attività presenti nella vita economica da sempre.

Si pensi ad esempio a Booking (affitto camere d'albergo), Uber (noleggio auto, taxi, consegne), Amazon (compravendita di beni). Da un punto di vista tecnico non sarebbe difficile replicare il successo di tali attività. Ma nella realtà non è così semplice, per diversi motivi. Molte Digital Enterprises infatti, sono diventate dei monopolisti del proprio settore di mercato in virtù proprio della quantità e della qualità di dati in loro possesso, ma soprattutto della loro capacità di elaborarli e di sfruttarli a fini economici.

Il possesso, l'analisi, e l'elaborazione di tali dati, tramite sofisticati algoritmi, ha incrementato a dismisura la produttività aziendale.¹²

L'utilizzo dei dati ha molteplici fini: trovare i clienti, fidelizzarli, ottimizzare i rapporti con i fornitori, sviluppare/migliorare i prodotti e i servizi offerti, intercettare le esigenze dei consumatori per sviluppare nuovi prodotti/servizi, cedere i dati stessi a terzi a titolo oneroso, etc.

Il risultato finale della “*catena del valore*” scaturente dai dati è anche chiamata “*intelligenza digitale*” (da non confondersi con l'intelligenza artificiale), proprio per evidenziare l'importanza che riveste nel guidare le imprese nella scelta delle loro decisioni di base e nella strada dell'innovazione.

L'altra faccia della medaglia consiste nella “monetizzazione” dei dati (o se vogliamo la conversione in ricavi di quella che abbiamo denominato

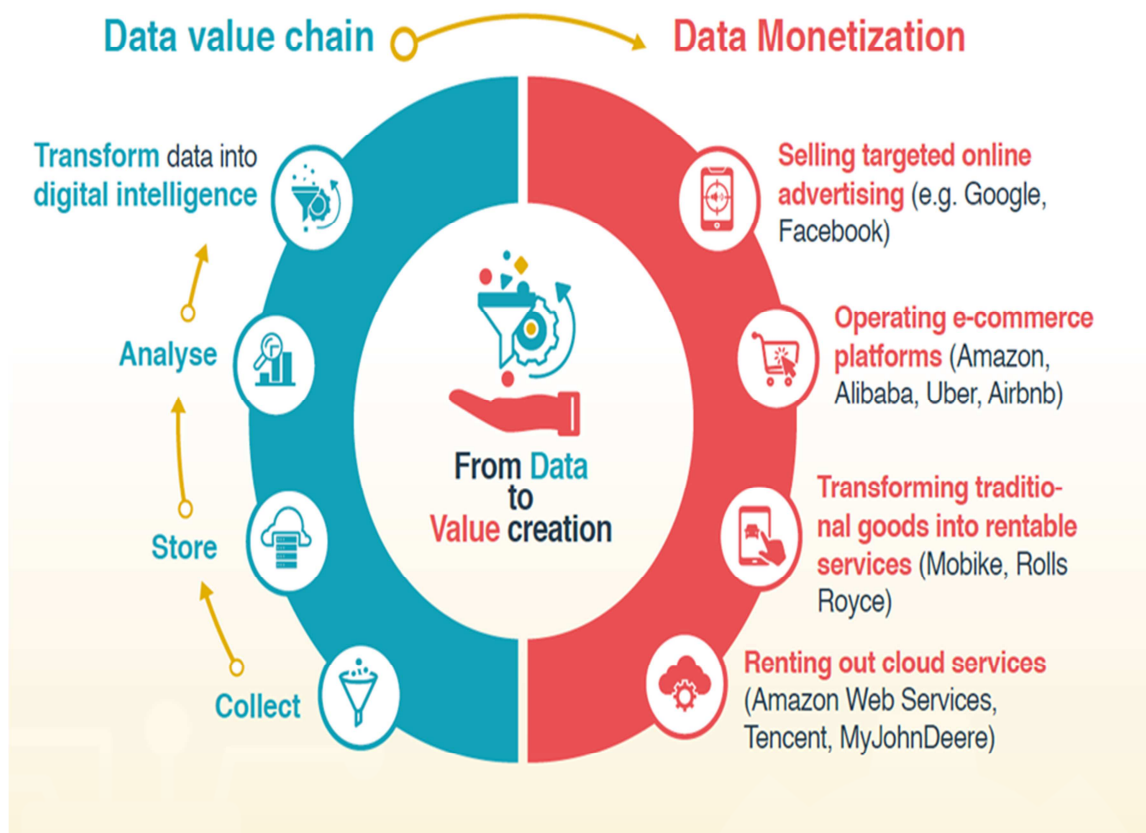
sensitive. An entirely new “data value chain” has evolved, comprising firms that support data collection, the production of insights from data, data storage analysis and modelling. Value creation arises once the data are transformed into digital intelligence and monetized through commercial use”.

¹² UNCTAD (United Nations Conference on Trade And Development), *Digital economy report 2019*, settembre 2019: “*Data collection and analysis have long been a feature of the economic system. Firms have always collected, processed and analysed information in the conduct of their regular business and used it for boosting their productivity. What is new is that rapid technological progress has moved this phenomenon to a different level, reflected in the exponential increase in the capacity to collect, transmit, process and analyse data through sophisticated algorithms at greatly reduced cost (chapter I). Data-related activities are no longer mere side activities in the production of goods and services; instead, they have become a central feature of the production process and a key aspect of economic activity”.*

“intelligenza digitale”). La capacità, e soprattutto il modo attraverso il quale un'impresa riesce a “trasformare” i dati in ricavi, dipende principalmente dalla tipologia dell'attività posta in essere dall'impresa stessa.

Senza pretesa di esaustività e per brevità, senza addentrarci troppo in argomenti che esulerebbero dal contesto di questo lavoro, si può rappresentare graficamente quanto appena detto, ovvero “la catena” di creazione dei dati e la loro successiva monetizzazione da parte delle imprese. Questa catena viene raffigurata in maniera circolare in quanto una funzione alimenta l'altra, in un circolo virtuoso.

Nel grafico sono indicati anche alcuni nomi dei principali Players mondiali, ognuno in prossimità della tipologia di attività posta in essere. Il grafico è riportato dal rapporto UNCTAD citato.



LE PIATTAFORME DIGITALI

Tutti i più importanti attori del web, sono costituiti da quelle che vengono denominate piattaforme digitali.

Sono ormai i nuovi luoghi virtuali dove si sviluppa l'attività d'impresa, al pari delle tradizionali fabbriche.

Riagganciandoci al discorso precedente, possiamo affermare che la qualificazione e la tipologia della piattaforma sono in funzione del modo in cui avviene la generazione dei ricavi a partire dal possesso dei dati e dalla loro elaborazione.

Su queste basi possiamo individuare quattro differenti tipologie di piattaforme: di pubblicità, di e-commerce, di servizi, di cloud¹³.

1) Le piattaforme tipicamente “di pubblicità”, come ad esempio Facebook, Twitter e Google, sono quelle il cui fatturato è costituito per la maggior parte da introiti pubblicitari. Per esempio il fatturato di colossi come Twitter e Google è costituito da introiti pubblicitari per circa l'80%, fino ad arrivare a cifre vicine al 100% per Facebook e Snapchat. Queste piattaforme hanno un grandissimo incentivo ad estrarre e utilizzare dati personali, in quanto costituiscono l'elemento chiave per il loro successo che è la profilatura dei clienti per una pubblicità il più possibile mirata.

2) Le piattaforme di E-commerce come ad esempio Amazon, Alibaba ed eBay, hanno solo apparentemente come core business la vendita di beni materiali, in realtà il loro successo si forma sulla capacità, attraverso l'utilizzo

¹³ S. Bandyopadhyay, A. Ghalsasi, Z. Li, S. Marston, J. Zhang, *Cloud Computing: The Business Perspective*, 2009. SSRN. Si riporta una definizione di cloud computing data dagli autori: “È un modello di servizio delle tecnologie dell'informazione in cui i servizi informatici (sia hardware che software) vengono forniti on-demand ai clienti attraverso la rete con modalità self-service, indipendente dal dispositivo e dalla posizione. Le risorse necessarie per fornire i livelli richiesti di qualità del servizio sono condivise, in modo dinamico e scalabile, rapidamente reperibili, virtualizzate e rilasciate tramite un'interazione minima con il fornitore di servizi. Gli utenti pagano per il servizio come spesa operativa senza incorrere in alcun consistente investimento iniziale, ciò grazie ai servizi in Cloud che impiegano un sistema di misurazione che divide le risorse di calcolo in blocchi commisurati alle singole esigenze”.

dei BIG DATA, di selezionare un vasto range di prodotti in funzione delle esigenze dei clienti ormai profilati, ma anche della volontà dei fornitori di imporre sul mercato nuovi prodotti, cosa molto più semplice da gestire per una piattaforma digitale, rispetto alle tradizionali catene commerciali, in quanto le prime hanno a disposizione milioni di clienti di cui conoscono le abitudini.

3) Le piattaforme di servizi le possiamo identificare in quelle in cui gli assets materiali e/o la presenza di beni per la compravendita, non costituiscono il core business. I tipici esempi sono costituiti da Uber (che non possiede i taxi che affitta), Booking (che non è proprietaria delle strutture alberghiere), ma anche realtà minori che in pratica trasformano i beni materiali, in teoria vendibili, in beni noleggiabili, ad esempio Mobike, ma anche la Rolls Royce's Engine Division che non vende più i suoi motori per gli aerei, ma preferisce noleggiare sia i suoi che quelli di altri produttori. Per questi Digital Marketplaces “*i dati*” risultano importanti soprattutto per il miglioramento del servizio offerto, così da renderlo competitivo rispetto agli altri operatori del mercato. Offrendo il servizio migliore riescono a diventare monopolisti o comunque sia a creare delle barriere all'entrata per i nuovi eventuali competitors. Il mercato di questi soggetti (sia per quanto riguarda i fornitori che i clienti) non è perciò sensibile più di tanto alle commissioni richieste per il servizio offerto, che a volte sono anche molto elevate (ad esempio Booking prende delle commissioni che vanno dal 15% al 25% a seconda del Paese in cui opera). Il mercato è sensibile soprattutto alla qualità e alla affidabilità del servizio stesso, resi possibili proprio grazie all'utilizzo dei macro dati.

4) Le piattaforme di cloud¹⁴ offrono sia il servizio di conservazione dei dati, sia la possibilità dell'utilizzo di prodotti immateriali da utilizzare “in remoto”

¹⁴ J. Jensen, *How does one tax the cloud?*, PWC, 2012. In questo testo riguardante il cloud e la tassazione, l'autore fa la stessa riflessione più volte riportata, con varie sfaccettature, nel presente lavoro: “*Pare evidente, anche solo alla luce di una prima analisi, che il fatto che il Cloud offra la possibilità a*

(senza cioè acquisire la proprietà e/o installare il prodotto sul proprio hardware). Molti players attivi in origine in altri campi, offrono ora anche i loro servizi di cloud (visto che nel frattempo si sono anche specializzati, per tutto quanto detto finora, nella raccolta e il trattamento dei dati) come ad esempio Alibaba Cloud, Amazon Web Services (AWS), Google Cloud Platform and Microsoft Azure. Ci sono poi piattaforme di cloud specializzate in singoli settori, ad esempio nel manifatturiero (General Electric's Predix o Siemens' MindSphere) o nell'agricoltura (Monsanto's FieldView).

I servizi di cloud sono forse quelli attualmente in più rapida espansione, permettono alle aziende grandi economie di scala, in quanto rendono superfluo l'acquisto, sia di software che di hardware, entrambi come sappiamo investimenti soggetti a rapida obsolescenza.

Assimilabili concettualmente alle piattaforme di cloud, abbiamo poi due tipologie di business online, molto importanti, sia per il giro d'affari che sviluppano, sia per la pericolosità fiscale e sociale che rappresentano:

- a) le piattaforme di trading online non regolamentate;
- b) le piattaforme online di giochi e scommesse.

Le piattaforme di trading online, quando non sono regolamentate dal Testo Unico della Finanza¹⁵, come lo sono in pratica tutte quelle dove si negoziano esclusivamente le criptovalute¹⁶ o altri “*strumenti finanziari*” non riconosciuti

un'organizzazione di decentralizzare la propria struttura tecnologica distribuendo i servers in diversi luoghi del mondo, mantenendone il controllo tramite un facile accesso con qualunque dispositivo connesso alla Rete, ingenera diverse problematiche all'interno di un schema fiscale concepito nel secolo scorso, ove tali tecnologie risultavano assolutamente inimmaginabili. Il sistema tributario internazionale è stato predisposto, infatti, per conformarsi ad una tassazione basata su beni materiali e sulla certezza nella localizzazione delle imprese e non sulla libertà di movimento degli assets societari e sulla loro gestione ubiqua”.

¹⁵ Emanato con D.Lgs del 24 febbraio 1998 n.58. In vigore dal primo luglio 1998, modificato successivamente in maniera rilevante.

¹⁶ Le Criptovalute attualmente presenti sui mercati (non regolamentati) sono circa 400, ma la più importante in assoluto, nonché la prima a essere stata introdotta e scambiata sui mercati paralleli è il Bitcoin, che da solo capitalizza circa il 60% di tutto il mercato delle criptovalute. Tutte le criptovalute però sono concepite e sviluppate attraverso la medesima tecnologia, la Blockchain.

come tali dal TUF stesso¹⁷, oltre a prestarsi a strumentalizzazioni e rischi per gli utilizzatori, sono spesso localizzate in Paesi Off-Shore e non forniscono nessuna documentazione o informazione riguardo al loro operato o alle transazioni degli utenti, né tantomeno sono identificate ai fini fiscali nei Paesi degli utilizzatori.

Gli stessi utilizzatori poi, fruiscono dell'indebito vantaggio fiscale derivante appunto dall'assoluta mancanza di comunicazioni (da parte di questi "intermediari finanziari non autorizzati") all'Amministrazione Fiscale, circa eventuali guadagni (plusvalenze), realizzati dagli stessi. Come infatti stabilito da alcuni recenti documenti di prassi¹⁸, le plusvalenze derivanti dalle criptovalute sono state assimilate alle cessioni a titolo oneroso di valute estere di cui all'art. 67 comma 1-ter del TUIR¹⁹, quindi assoggettate all'imposta sostitutiva del 26%.

Gli stessi documenti di prassi obbligano i detentori delle criptovalute alla compilazione del quadro RT²⁰ ai fini dell'adempimento dell'imposta e anche alla compilazione del quadro RW a prescindere dal Paese in cui sono *detenute* - ma in pratica le criptovalute non sono detenute in nessun Paese specifico, in quanto l'investitore può benissimo trovarsi in Italia, la piattaforma di trading può localizzarsi giuridicamente in Sud Korea e il *Wallet*²¹ in un altro Paese ancora.

Orbene, come sappiamo, per la tassazione delle plusvalenze relative agli usuali²² strumenti finanziari negoziati nei mercati regolamentati, contrariamente (come visto) a quello che avviene per le criptovalute, non è prevista

¹⁷ Tristemente *famose* sono ad esempio quelle che vengono chiamate "azioni binarie".

¹⁸ Risoluzione AE n.72 del 2 settembre 2016, Risp. Int. AE 956-39/2018 del 22 gennaio 2018, Risp. Int. AE n.903-47/2018, Risp. Int. AE n.14/E del 29 settembre 2019.

¹⁹ TUIR. Art.67, comma 1-ter. "*Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire per almeno sette giorni lavorativi continui*".

²⁰ Il quadro RT, facente parte del modello elaborato dall'Agenzia delle Entrate ai fini della dichiarazione delle II.DD. delle persone fisiche, è quello relativo ai cosiddetti "redditi diversi".

²¹ Il Wallet è il *portafoglio* che detiene, non le criptovalute, bensì la chiave informatica personalizzata per accedere alla Blockchain, tecnologia che permette la gestione delle criptovalute del singolo utente

²² Codificati dal Testo Unico della Finanza del 1998, così come aggiornato dalle successive normative.

l'autoliquidazione dell'imposta da parte del contribuente, in quanto è lo stesso intermediario (autorizzato, molto spesso una banca) a fungere da sostituto d'imposta. Quindi, la nuova tecnologia legata alle criptovalute (la blockchain) unitamente alla mancanza di regolamentazione di questi intermediari, non obbligati (e non obbligabili) a nessuna rendicontazione, fa sì che nella pratica i contribuenti possano evadere qualsiasi profitto finanziario derivante dalla negoziazione di questa tipologia di “*nuovi strumenti finanziari*”.

La negoziazione delle criptovalute quindi è il classico esempio di come “*l'economia digitale*” possa porre un enorme ostacolo all'imposizione fiscale (sia del gestore della piattaforma che degli utilizzatori), in quanto, come si evince chiaramente da quanto premesso, tutto il processo è interamente digitale: gli operatori, il prodotto, la tecnologia alla base sia del prodotto che del controllo del business.

Non a caso infatti, a livello OCSE, sono allo studio obblighi di comunicazione dati (assimilabili alla CRS²³) a carico dei Wallet²⁴ e degli Exchangers²⁵.

Se si pensa che la capitalizzazione attuale delle criptovalute si aggira attualmente intorno ai 1.400 miliardi di dollari a livello mondiale, con un volume di transazioni giornaliero di circa 100 miliardi di dollari, gli introiti per gli erari nazionali potrebbero non essere considerati indifferenti²⁶.

²³ P. Boria, Il sistema dei tributi. Volume I: le imposte dirette, Giappichelli, Torino, 2018. Si riporta un estratto sul tema; “*In base a tali intese internazionali è stato recepito un format comune – e cioè un unico standard su base internazionale – valido per tutti gli Stati appartenenti all’OCSE (denominato Common Reporting Standard – CRS) destinato a regolare i flussi informativi scambiati automaticamente dalle Amministrazioni Fiscali*”.

Wikipedia: “*The Common Reporting Standard (CRS) is an information standard for the Automatic Exchange Of Information (AEOI) regarding bank accounts on a global level, between tax authorities, which the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) developed in 2014. Its purpose is to combat tax evasion*”.

²⁴ Soggetti alla cui funzione si è già accennato nella trattazione che precede.

²⁵ Le piattaforme di intermediazione non disciplinate dal TUF sulle quali avviene la negoziazione delle criptovalute.

²⁶ Si potrebbe aggiungere che i problemi legati a tale business non sono solo di natura fiscale. Essendo infatti le criptovalute parallele a quelle aventi corso legale, e non avendo una consistenza fisica, sia la negoziazione che i pagamenti legati a queste monete si prestano facilmente a sviluppare fenomeni quali, il

Per quanto riguarda le piattaforme online di giochi e scommesse esistono svariati ordini di problemi di natura fiscale. Tali operatori hanno due metodologie per operare con la clientela finale. Molto spesso sono presenti soltanto sulla rete (come per il poker online o i casinò virtuali), altre volte hanno dei punti vendita sparsi sul territorio (soprattutto per le scommesse). Ma anche in questo ultimo caso, il gestore dell’Agenzia di scommesse, opera attraverso un portale collegato in rete.

Per operare in Italia, ma anche per assolvere agli adempimenti relativi alla liquidazione delle imposte legate ai giochi e alle scommesse²⁷, tali soggetti hanno la necessità di acquisire delle autorizzazioni amministrative.

Data la natura dei loro servizi, interamente digitali, alcune piattaforme operano in rete, fornendo servizi in Italia, senza nessuna autorizzazione amministrativa o identificazione fiscale, e per tale motivo i relativi siti vengono periodicamente “oscurati” dalle competenti autorità di polizia giudiziaria²⁸.

Nella pratica poi, anche se identificate in Italia, le piattaforme di giochi online hanno quasi sempre la casa madre in Paesi esteri “fiscalmente vantaggiosi”²⁹,

riciclaggio, l’autoriciclaggio, i pagamenti indebiti derivanti da frodi e corruzione etc. Tutti argomenti importanti che però esulano dalla trattazione in esame.

²⁷ Sui giochi e le scommesse esiste il PREU (Prelievo Erariale Unico) che in realtà consiste in decine di imposte, che si differenziano sia nell’ammontare che per la modalità di riscossione, a seconda della tipologia del “gioco”. A fianco al PREU poi ci sono le Tasse di Concessione Governative che il gestore del gioco deve versare all’erario al solo fine di assicurarsi la gestione. Il controllo fiscale e la gestione di queste problematiche è demandato interamente all’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

²⁸ Lo Strillone.tv, *Siti di gioco online non autorizzati: il blitz della GdF*, 8 agosto 2018. “Blitz della Guardia di Finanza: scoperti sei portali di gioco d’azzardo online non autorizzati, operanti in tutta Italia ma con sede all’estero”.

I militari del comando provinciale di Napoli hanno individuato i siti di raccolta scommesse non autorizzati dai Monopoli di Stato, dediti alle attività illecite come ad esempio truffe connesse alla distribuzione on line di scommesse su eventi sportivi, con conseguenti vincite in denaro.

Negli ultimi anni si è assistito ad una crescita esponenziale del fenomeno della raccolta on-line di scommesse sportive: numerosi sono i siti, molti aventi sedi legali presso paesi esteri, che operano in Italia anche se privi della prevista autorizzazione per poter esercitare legalmente la raccolta di scommesse. L’Aams (agenzia delle dogane e dei monopoli) ha quindi provveduto ad emettere provvedimento di inibizione dei siti di gioco individuati e non autorizzati, con successivo oscuramento, impedendo in questo modo la reiterazione dell’attività illecita”.

²⁹ Le case madri delle principali realtà si trovano a Malta, Cipro, Gran Bretagna (Virgin Island).

attraverso le quali è possibile con relativa facilità (di solito attraverso il pagamento di royalties dalla stabile italiana alla casa madre estera) sottrarre a tassazione in Italia i redditi ivi prodotti.

Come viene poi periodicamente risaltato dalle cronache, anche i punti fisici presenti sul territorio, formalmente esercenti attività d'impresa, raccolgono le giocate degli utenti per poi effettuare loro stessi la transazione online, magari sul sito di un soggetto non autorizzato.^{30 31}

Da quanto appena detto risulta evidente che, nel caso di soggetti abusivi, al danno fiscale relativo all'evasione delle Imposte Dirette si aggiunge quello dell'omesso versamento delle imposte sui giochi e le scommesse e delle Concessioni Governative di cui si è fatto cenno in una nota che precede.

³⁰ D. Poggio, *Scommesse gestite dall'estero. Maxi evasione da 4 miliardi*, Avvenire, 9 agosto 2019.

³¹ www.gdf.gov.it, *Sequestrate 13 agenzie abusive di scommesse illegali*, 18 novembre 2017. Si riporta uno stralcio: *“I militari del Comando Provinciale della Guardia di Finanza di Catania, nell’ambito delle attività di contrasto al gioco e alle scommesse illegali, hanno intensificato i controlli nello specifico settore, scoprendo 13 centri scommesse irregolari ubicati in vari quartieri della città (Librino, Zia Lisa, Picanello, San Cristoforo, Nesima, San Gregorio) nonché in provincia di Catania (Misterbianco, Gravina di Catania, Aci Catena, Aci Castello).*

Le operazioni, frutto di un costante controllo economico del territorio, hanno portato al sequestro di oltre 80 apparati elettronici (personal computer, modem, monitor, lettori ottici, TV) e a denunciare all’Autorità Giudiziaria etnea i 13 gestori per esercizio abusivo di pubbliche scommesse sportive, reato previsto dall’art. 4 della L. 401/89 (che prevede la pena della reclusione da 6 mesi a 3 anni).

In un caso, un internet point, pur essendo affiliato ad un allibratore legale autorizzato ad operare tramite web, parallelamente accettava scommesse su un sito illegale, utilizzando dei conti gioco che anziché essere intestati ai clienti appartenevano ai titolari del centro scommesse.

In altri interventi, le Fiamme Gialle hanno scovato dei punti scommesse completamente abusivi, collegati a siti di allibratori esteri, privi di concessione statale, celati all’interno di esercizi commerciali quali cartolerie o bar.

Le ispezioni hanno consentito di identificare oltre 70 soggetti presenti all’interno delle varie agenzie abusive, tra i quali anche 3 minori di anni 18 e diverse persone con precedenti di polizia.

L’attività di raccolta delle scommesse rappresenta un settore di particolare attenzione per la Guardia di Finanza sia per il danno che provoca all’Erario e agli operatori regolari, sia perché numerose indagini di polizia giudiziaria svolte dai Reparti del Corpo hanno dimostrato che può essere sfruttato per finalità di riciclaggio di denaro da parte della criminalità organizzata”.

LE RECENTI TENDENZE DELL'ECONOMIA DIGITALE

Sempre l'Unctad ci segnala quali sono i business, essenzialmente digitali, che attualmente stanno avendo la più forte espansione, in rapida sequenza li possiamo individuare in: la blockchain technology³², la stampa tridimensionale³³, internet of things³⁴, le frequenze 5g, il cloud computing, l'automazione e la robotica, l'intelligenza artificiale e data analytics.

³² Wikipedia: “La **blockchain** (letteralmente "catena di blocchi") è una struttura dati condivisa e immutabile. È definita come un registro digitale le cui voci sono raggruppate in blocchi, concatenati in ordine cronologico, e la cui integrità è garantita dall'uso della crittografia. Sebbene la sua dimensione sia destinata a crescere nel tempo, è immutabile in quanto, di norma, il suo contenuto una volta scritto non è più né modificabile né eliminabile, a meno di non invalidare l'intera struttura.

Le tecnologie Blockchain sono incluse nella più ampia famiglia delle Distributed Ledger, ossia sistemi che si basano su un registro distribuito, che può essere letto e modificato da più nodi di una rete. Non è richiesto che i nodi coinvolti conoscano l'identità reciproca o si fidino l'un l'altro. Difatti, per garantire la coerenza tra le varie copie, l'aggiunta di nuovo blocco è globalmente regolata da un protocollo condiviso. Una volta autorizzata l'aggiunta del nuovo blocco, ogni nodo aggiorna la propria copia privata: la natura stessa della struttura dati garantisce l'assenza di una sua manipolazione futura. Le caratteristiche che accomunano i sistemi sviluppati con le tecnologie Blockchain e Distributed Ledger sono digitalizzazione dei dati, decentralizzazione, disintermediazione, tracciabilità dei trasferimenti, trasparenza/verificabilità, immutabilità del registro e programmabilità dei trasferimenti”. Anche per tali caratteristiche la Blockchain è alla base dello sviluppo delle cosiddette criptovalute, la cui tassazione è fonte di studi e problematiche ancora da risolvere come visto nella trattazione che precede.

³³ Che permette di ottenere oggetti reali, fisici, a partire da elaborazioni software.

³⁴ Kevin Ashton, cofondatore e direttore esecutivo di Auto-ID Center (consorzio di ricerca con sede al MIT), durante una presentazione presso Procter & Gamble nel 1999: “Il concetto rappresenta una possibile evoluzione dell'uso della rete internet: gli oggetti (le "cose") si rendono riconoscibili e acquisiscono intelligenza grazie al fatto di poter comunicare dati su se stessi e accedere ad informazioni aggregate da parte di altri. Le sveglie suonano prima in caso di traffico, le scarpe da ginnastica trasmettono tempi, velocità e distanza per gareggiare in tempo reale con persone dall'altra parte del globo, i vasetti delle medicine avvisano i familiari se si dimentica di prendere il farmaco. Tutti gli oggetti possono acquisire un ruolo attivo grazie al collegamento alla Rete”.

Per "cosa" o "oggetto" si può intendere più precisamente categorie quali: dispositivi, apparecchiature, impianti e sistemi, materiali e prodotti tangibili, opere e beni, macchine e attrezzature. Questi oggetti connessi che sono alla base dell'Internet delle cose si definiscono più propriamente *smart objects* (in italiano *oggetti intelligenti*) e si contraddistinguono per alcune proprietà o funzionalità. Le più importanti sono identificazione, connessione, localizzazione, capacità di elaborare dati e capacità di interagire con l'ambiente esterno.

L'obiettivo dell'internet delle cose è far sì che il mondo elettronico tracci una mappa di quello reale, dando un'identità elettronica alle cose e ai luoghi dell'ambiente fisico. Gli oggetti e i luoghi muniti di etichette di identificazione a radio frequenza (Rfid) o Codici QR comunicano informazioni in rete o a dispositivi mobili come i telefoni cellulari.

I campi di applicabilità sono molteplici: dalle applicazioni industriali (processi produttivi), alla logistica e all'infomobilità, fino all'efficienza energetica, all'assistenza remota e alla tutela ambientale.

DELLE BREVI CONSIDERAZIONI

Come detto, in questo paragrafo volevamo solamente esporre dei tecnicismi caratteristici delle nuove tecnologie, a nostro avviso utili anche al giurista, che solo attraverso una conoscenza dei singoli fenomeni può trovare soluzioni utili e mirate riguardanti la tassazione degli stessi.

Si pensi solamente che molte delle aziende menzionate, per molti periodi d'imposta hanno operato, e continuano ad operare, in perdita (senza perciò un utile da tassare). Questo non significa che non hanno un valore economico, tanto è vero che molto spesso passano di mano per cifre esorbitanti. Il valore principale quindi è dato dalla loro capacità di produrre ricchezza, soprattutto in funzione del numero di prosumer affiliati (e perciò dei relativi dati). Il problema è che questa ricchezza, il più delle volte, non viene tassata né al momento della creazione, né tanto meno nello Stato della fonte, bensì in un momento successivo (in pratica a discrezione del contribuente) e soprattutto in uno Stato avulso dalla sua creazione (sempre ovviamente scelto a discrezione del contribuente).

I nuovi servizi digitali poi, ma anche le nuove tecnologie applicate a modelli di business più tradizionali, per la loro natura intrinseca, come accennato ma come si vedrà meglio nel corso di un po' tutta la trattazione, si prestano a fenomeni come: l'elusione, la pianificazione fiscale aggressiva, l'allocazione dei redditi in Stati in cui godere di particolari trattamenti fiscali, il disappearing taxpayer.

Senza volerci dilungare in un'analisi tecnica che non risulta inerente in questa sede, ma che comunque approfondiremo oltre, il dato a cui rivolgere l'attenzione è che, per le imprese *internet-based*,³⁵ la possibilità di spostamento dei propri *assets* non è limitata da alcun ostacolo fisico.

³⁵ Per imprese *internet-based* s'intendono specificatamente quelle aziende il cui fulcro d'azione si svolge interamente in rete, tipo quelle di social networking, i motori di ricerca, molte delle piattaforme digitali, il Cloud Computing, i giochi online, l'intermediazione delle criptovalute, etc.

Lo spostamento infatti non è limitato dalla localizzazione di un'eventuale produzione (con macchinari, immobili, clienti etc.) e pertanto il trasferimento risulta percorribile con il minimo sforzo, finanche limitandosi al trasferimento “formale” della sede principale o alla detenzione delle proprietà intellettuali alla base del proprio *business model*.

Non a caso, il principale strumento di contrasto utilizzato dall'Amministrazione Fiscale italiana, nei casi in cui è possibile constatare qualche elemento previsto dalla norma³⁶, è senza dubbio la contestazione di una “*stabile organizzazione occulta*”, come dimostrano i recenti casi di Google, Apple e Amazon³⁷.

A parere di chi scrive poi, uno dei principali problemi, per il danno che crea all'erario, è da ravvisarsi in particolare nelle transazioni Business to Business.

In queste transazioni infatti si crea (ancorché legittimo) una sorta di “*salto d'imposta*”.

Si pensi ad esempio a un'azienda italiana che acquista da Google la pubblicità (o un altro servizio commerciale). La promozione avviene in Italia e ha come target gli utenti italiani. Il ricavo è tassato in Irlanda (in quanto Google è lì residente), ma l'azienda italiana ovviamente deduce il costo in Italia, abbassando di conseguenza il suo reddito soggetto a tassazione. Una sorta di “*doppio danno*” per l'erario italiano: il ricavo “*prodotto*” in Italia viene tassato all'estero, mentre il costo è dedotto in Italia.

³⁶ Art. 162 TUIR.

³⁷ Per quanto riguarda Amazon, si rimanda a GUASTELLA G., *Amazon fa la pace con il fisco. Pronta a versare oltre 100 milioni*, Corriere della Sera, 15 dicembre 2017. Per comodità di trattazione si riporta un breve estratto: “*Il nucleo di polizia tributaria della GdF di Milano aveva accertato l'esistenza di una stabile organizzazione che avrebbe operato in maniera occulta generando redditi sui quali non avrebbe pagato le tasse nel periodo che va dal 2011 a parte del 2015 e trasferendo gli introiti, sotto forma di costi per servizi, alla casa madre con sede in Lussemburgo, paese in cui la tassazione è più favorevole alle imprese, invece di pagare le tasse in Italia dove i redditi erano stati realizzati*”

Questo è uno dei motivi, come vedremo, per il quale l'attenzione di molti legislatori (non solo italiani) si è concentrata, nel corso del tempo, su certi tipi di attività, piuttosto che su altre.

Un'ultima riflessione deve essere fatta per quella che viene definita la *Sharing Economy*³⁸.

Alla base di queste attività c'è sempre una piattaforma digitale, di uno dei tipi precedentemente analizzati, ma in questo caso è fondamentale la partecipazione, anche fisica, degli utenti. In questo caso si mescola l'economia digitale con un'attività di tipo *reale*. Tipici esempi della sharing economy sono AirBnB, car to go, il social eating, Deliveroo, Just eat, Uber.

A parte le problematiche che travalicano il diritto tributario³⁹, in questo caso si deve analizzare più di un aspetto di natura fiscale.

Ferme restando le problematiche fiscali che abbiamo analizzato in precedenza, parlando delle *internet-based company* (che sono presenti anche per questo tipo di aziende che invece possiedono una propaggine *fisica*), ne nascono altre che non riguardano esclusivamente il fronte societario, bensì investono principalmente in singoli *users* che, mediante il modello di condivisione, realizzano un utile dal servizio fornito.

Risulta infatti complesso il controllo su un vasto bacino di utenti che, occasionalmente, mettono a disposizione la propria casa per altri utenti in cambio di un compenso (*home sharing*, tipo Airbnb). Lo stesso discorso vale anche quando l'utente fornisce un servizio di ristorazione presso la propria abitazione in cambio di un prezzo (*social eating*), ovvero quando fa occasionalmente delle consegne o l'autista di taxi (*Uber*). E' talmente sentita la questione, che su questi

³⁸ J. Hamari, M. Sjöklint, A. Ukkonen, *The Sharing Economy: Why People Participate in Collaborative Consumption*, Journal of the Association for Information Science and Technology, 2016.

³⁹ Si pensi a tutta la polemica sugli autisti di UBER (ma anche di altre piattaforme di consegna merci) su come dovessero essere inquadrati secondo le norme di Diritto del lavoro. Per alcuni come lavoratori autonomi, per altri come lavoratori dipendenti.

aspetti è intervenuta anche l’Agenzia delle Entrate in occasione della presentazione di un apposita Proposta di legge.⁴⁰

⁴⁰ Agenzia delle Entrate, audizione del direttore presso la Camera dei Deputati, Commissioni riunite IX e X, del 26 luglio 2016, in relazione all’esame della proposta di legge AC 3564 concernente la “Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione dei beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”. Si riporta un passaggio dell’audizione: “L’economia collaborativa o della condivisione (cd. sharing economy) costituisce un nuovo modello economico e culturale fondato sullo scambio alla pari di beni e servizi (cd. mercato peer-to-peer), in alternativa all’acquisto degli stessi come tipicamente accade nell’economia tradizionale. I meccanismi di funzionamento dell’economia condivisa consentono a soggetti privati, che non operano in maniera professionale sul mercato, di utilizzare i propri beni privati e di prestare servizi a fini economici e lucrativi. Gli strumenti della tecnologia e i social network hanno contribuito in maniera determinante alla diffusione del fenomeno e ne hanno ampliato notevolmente le potenzialità, soprattutto perché hanno esteso e facilitato l’accesso ai servizi e ai beni oggetto di condivisione. Tale sistema di condivisione risulta maggiormente presente nei settori del crowdfunding, dei trasporti, dei servizi di scambio di beni di consumo e del turismo. La rapida espansione dell’economia condivisa pone al centro dell’attenzione, a livello sia europeo che nazionale, il problema dell’assenza di una regolamentazione normativa, idonea a garantire che questo nuovo modello di business non si svolga in contrasto con il mercato e con le regole della concorrenza, tutelando sia gli operatori professionali che gli interessi degli utenti. Nell’attuale quadro normativo, infatti, lo scambio di un bene o di un servizio al di fuori dell’esercizio di un’attività professionale organizzata consente al privato di sottrarsi alla disciplina, sostanziale e fiscale, cui sono sottoposti gli altri operatori del medesimo settore. Questa situazione determina un’alterazione della struttura concorrenziale del mercato, a svantaggio delle imprese e dei professionisti, e comporta delle ingenti perdite di gettito, in quanto i proventi derivanti dall’economia condivisa potrebbero sfuggire al sistema fiscale tradizionale”.

1.3) L'economia digitale tra elusione, pianificazione fiscale aggressiva, concorrenza fiscale dannosa e la nuova frontiera della Compliance

Per ogni parola che compone il titolo di questo paragrafo sono stati scritti fiumi di parole e centinaia di volumi.

In questa sede non c'è la pretesa di trattare in maniera esaustiva questi temi. Sono del resto i grandi temi del diritto tributario.

Si vuole solamente mettere un accento, e fare una piccola riflessione su due aspetti.

Il primo è quello di come i nuovi modelli di business, di cui si tratta in questo lavoro, abbiano esacerbato alcune delle pratiche oggetto del titolo del paragrafo, in particolare per quei contribuenti che hanno un'organizzazione transnazionale più o meno slegata da una presenza materiale sul territorio di uno specifico Stato fonte di reddito.

Il secondo aspetto riguarda una brevissima analisi di quelle che sono le direttrici e gli strumenti principali al contrasto di tali fenomeni, in ambito nazionale e internazionale.

Alcuni di questi specifici aspetti verranno poi ripresi e approfonditi nel prosieguo della trattazione, parlando delle specifiche soluzioni normative adottate o proposte.

Il problema centrale che si è individuato, con particolare riguardo all'esercizio dell'attività imprenditoriale tramite le nuove tecnologie, investe la relazione tra obbligazione tributaria, libertà di stabilimento, potere impositivo degli Stati e pianificazione fiscale aggressiva.

Infatti, la possibilità di fornire servizi a distanza senza necessità di utilizzare una struttura fisica in loco, unita a una pianificazione aziendale che mira in particolare al "*risparmio fiscale*", comportano l'elusione degli obblighi tributari

a discapito di quei mercati che costituiscono i luoghi dove l'impresa "sostanzialmente" opera.

Si potrebbe ipotizzare che il collegamento originario tra potere impositivo e le sue finalità sia venuto, per alcuni soggetti, in parte meno.

Come osserva un'autorevole dottrina "... *la funzione primaria della fiscalità è senz'altro identificabile nella acquisizione di un flusso di entrate stabile da mettere al servizio delle varie esigenze di spesa della collettività ed individuate nel bilancio pubblico....la funzione secondaria (ma non meno importante di quella precedentemente indicata) della fiscalità è ravvisabile nella ripartizione del carico fiscale tra i vari consociati secondo una logica di solidarietà sociale ed equità distributiva che vale a garantire una redistribuzione delle risorse comuni a favore dei soggetti più bisognosi e meno protetti sotto un profilo sociale ed economico*".⁴¹

In altre parole, mediante il sacrificio del singolo è possibile soddisfare un interesse collettivo da cui il singolo, comunque, dipende e trae vantaggio.

Si pensi però che, se già nella quotidianità tale legame non appare così esplicito, per quei soggetti che non appartengono propriamente a quella comunità, il legame diventa quasi impercettibile.

Ciò si verifica soprattutto nel caso delle multinazionali dell'economia digitale che non hanno nessun collegamento con gli ordinamenti in cui operano, se non il fatto che i "clienti" ivi risiedono. Diverso, infatti, sarebbe il caso di una multinazionale con diverse sedi fisiche in una pluralità di Stati. In tale eventualità, il collegamento tra prelievo fiscale e contribuzione al funzionamento delle strutture del Paese dove si opera andrebbe anche a diretto vantaggio dell'azienda che usufruirebbe dei servizi e delle strutture che ha contribuito a finanziare con le proprie imposte. E, dunque, proprio tale difficile collegamento

⁴¹P. BORIA, Diritto Tributario, Giappichelli, Torino, 2016, p.1.

potrebbe essere la ragione per cui, in un certo senso, le imprese appartenenti all'economia digitale pare ritengano legittimo omettere una siffatta contribuzione in tutti quei mercati ove non risultano residenti e da cui non traggono un diretto vantaggio per le proprie infrastrutture.

Un siffatto ragionamento non può certamente essere condiviso nella misura in cui si operi un'analisi più approfondita del fenomeno. Sebbene, infatti, il collegamento tra imposta e beneficio collettivo sembri non avvantaggiare direttamente un'eventuale impresa digitale che in un determinato territorio non abbia sede alcuna, senza prelievo fiscale non vi sarebbe nemmeno la possibilità di mantenere il mercato di cui l'impresa si avvantaggia.

Senza imposte che possano mantenere intatta la struttura di un ordinamento conferendo sicurezza e certezze al mercato così venutosi a creare (si pensi alle risorse che debbono essere impiegate per mantenere l'apparato di controllo e le sue istituzioni, l'amministrazione della giustizia che offre la certezza del diritto, la politica e le relative iniziative legislative, l'amministrazione pubblica etc.) non vi sarebbero clienti cui l'impresa possa vendere i propri prodotti e, di conseguenza, si verrebbe a esaurire l'impresa stessa.

Per tale ragione, anche in assenza di un'appartenenza a una determinata collettività, le multinazionali dell'economia digitale hanno tutto l'interesse a contribuire al mantenimento del sistema da cui esse stesse traggono il vantaggio di poter commerciare i propri prodotti e pertanto dovrebbero percepire il prelievo fiscale commisurato al proprio vantaggio come una responsabilità non solo nei confronti di un determinato Paese ma anche nei confronti di loro stesse.

Entrando nello specifico argomento di questo paragrafo, possiamo innanzitutto affermare che i temi dell’elusione, del “*aggressive tax planning*”⁴² e della concorrenza sleale dannosa tra gli Stati, sono tra loro strettamente interconnessi.

Per attrarre imprese e investimenti, certi Paesi introducono norme fiscali particolarmente vantaggiose per alcune specifiche imprese ovvero per taluni strumenti remunerativi del capitale⁴³. Per sfruttare tali vantaggi, le imprese che ne hanno le capacità (tipicamente con attività internazionale), pianificano la loro attività in ragione degli stessi, cioè, non in base a ragioni economiche/aziendali/organizzative, ma quasi esclusivamente in base a “pianificazioni” di carattere fiscale, definite per tali motivi di tipo “aggressivo”.

Per il singolo Paese risulta difficile contrastare tutto questo. Su tale punto è concorde quasi tutta la dottrina, la soluzione deve essere individuata a livello

⁴² J. Vella, Corporate tax practices and aggressive tax planning in the EU, European Parliament Policy Department A: Economic and Scientific Policy, 2015. Si riportano alcune considerazioni dell’autore in merito: “*La pianificazione fiscale aggressiva può essere sommariamente descritta come quella pratica che permette alle multinazionali, mediante la creazione di schemi finanziari complessi e di strutture commerciali opache, di spostare i profitti in giurisdizioni fiscali vantaggiose al fine di ottenerne un risparmio fiscale. Ciò risulta possibile, principalmente, in virtù del disallineamento fiscale che si sperimenta a livello internazionale. Ogni giurisdizione, infatti, possiede norme tributarie che possono differire più o meno sostanzialmente da quelle di altri paesi. In questo modo si creano dei cd. loopholes, ovvero delle zone fiscalmente “grigie” che, se sfruttate illegittimamente, permettono di sfuggire totalmente all’imposizione o, per lo meno, a diminuire il carico fiscale in capo all’impresa. La pianificazione fiscale aggressiva ha sempre ricoperto un ruolo nella storia, o per lo meno, ha visto il proprio maggiore sviluppo con la nascita delle multinazionali. Allo stato attuale ha, però, raggiunto una capillarità tale da divenire un fenomeno che rischia di minare le fondamenta stessa dei sistemi democratici*”.

John Vella individua almeno due ragioni alla base di uno sviluppo del fenomeno tanto penetrante: “*The first is that the very structure of the system is ill-suited to deal with the modern multinational enterprise (MNE) operating in numerous states. The second is that this ill-suited system is undermined further by the forces of tax competition amongst states*”.

⁴³ Per alcuni Paesi – i cosiddetti Paradisi Fiscali - il vantaggio è a livello di fiscalità generale. Sono quei Paesi in cui in pratica qualsiasi attività imprenditoriale è tassata in piccolissima parte o addirittura assente.

Ma in realtà le grandi Multinazionali, hanno l’opportunità di fruire di vantaggi fiscali soprattutto nei Paesi dell’economia sviluppata, tramite appositi strumenti o meccanismi, alcuni dei quali verranno in seguito analizzati (rulings, treaty shopping, trattamenti fiscali di particolare vantaggio per le “passive income” – interessi, dividendi e royalties).

internazionale o, quantomeno, con l'accordo e la collaborazione del maggior numero di Stati interessati.⁴⁴

Un recente (settembre 2019) report dell'UNCTAD sui temi dell'economia digitale, riassume brevemente e semplicisticamente quelle che sono le più importanti iniziative internazionali da parte OCSE, G20, Unione Europea ma anche da parte dei singoli Stati, al fine di regolamentare/contrastare il fenomeno in argomento.⁴⁵

⁴⁴ F. Gallo, L'affannosa rincorsa ai web-redditi, Il Sole 24 Ore, 3 ottobre 2016. Il professore Franco Gallo, attento commentatore di questa particolare tematica, ha colto perfettamente lo spirito di quanto sta accadendo domandandosi: *“Perché è importante che il legislatore tributario volga uno sguardo più attento alla tassazione dell'economia digitale e ai complessi problemi che vi sono dietro?. La risposta giunge naturale sol considerando che le normative tributarie, nazionali e internazionali, sono inadeguate a intercettare gli elevati redditi prodotti dalle multinazionali digitali e, quindi, ad assoggettarli a tassazione; tanto è vero che la Commissione Ue ha dovuto recuperare gli svariati miliardi di imposte non pagate da tali imprese seguendo la via dell'Antitrust e non quella fiscale. Ciò è la conseguenza delle difficoltà che, in base alla vigente normativa, le amministrazioni finanziarie incontrano nel controllare, con gli ordinari strumenti di accertamento, le transazioni virtuali che si celano dietro la produzione di tali redditi, e cioè le transazioni globali degli intangibles, immaterializzate e (spesso) prive di intermediari e dislocate in tutto il pianeta. In questa situazione dovrebbero essere, perciò, maturi i tempi per introdurre nel nostro ordinamento tributario criteri e istituti nuovi che consentano di attrarre a tassazione tutte quelle attività delle digital enterprises che sono svolte in un territorio, ma non sono imputabili a una stabile organizzazione. Questa via non è facile, ma, sul piano sistematico e del gettito atteso, è sicuramente preferibile a quella – seguita finora dalla maggior parte delle amministrazioni finanziarie dei paesi Ue – di affidarsi, a legislazione invariata, alla sola attività di accertamento e ad eventuali, conseguenti accordi transattivi”*.

⁴⁵ UNCTAD (United Nations Conference on Trade And Development), *Digital economy report 2019*, settembre 2019. Si riporta un significativo passaggio del report sui temi in esame: *“In January 2019, it was announced that the 129 countries and jurisdictions participating in the OECD/ G20 Inclusive Framework on BEPS would increase multilateral efforts towards reaching a consensusbased, long-term solution by 2020 (OECD, 2019). However, low- and middle-income developing countries may have limited influence on how these rules are developed (section VI.E.3). The OECD (2018a) Interim Report identified three main aspects of digitalized business that have significant implications for taxation: (i) the possibility to scale across borders without mass, (ii) their heavy reliance on intangible assets (such as software, algorithms or data), and (iii) user contribution to economic value through the provision of data. As part of the process towards 2020, the OECD opened a public consultation on Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, which includes three proposals for revising the profit allocation and nexus rules in response to digitalization. They concern user participation, marketing intangibles and significant economic presence (OECD, 2019g). Meanwhile, numerous countries are discussing or implementing interim measures to tax the digital economy. At the regional level, the EU proposed a package on fair taxation of the digital economy in March 2018, which included, as a short-term measure, a digital services tax of 3 per cent levied on the turnover of large technology companies, and a long-term measure establishing a “virtual permanent establishment” (European Parliament, 2018a). However, one year later, in March 2019, member States had still not reached an agreement on the digital services tax. They then decided to continue to work towards an agreement on a global solution by 2020 under the aegis of the OECD to address the tax challenges of the digitalization of the economy.*

Nel prosieguo della trattazione si entrerà nella peculiarità di alcune di queste soluzioni e/o proposte, che sono poi il fulcro di questo lavoro.

Ci sembra però utile anticipare delle considerazioni sul percorso intrapreso dall'Unione Europea⁴⁶ riguardo lo specifico tema trattato in questo paragrafo.

Difatti, come accennato in precedenza, e come vedremo meglio in seguito, se la soluzione alle problematiche in argomento, a livello internazionale, risulta estremamente complessa, in ambito europeo, la soluzione, per quanto comunque complicata, potrebbe risultare più semplice proprio grazie al fatto che risulta già esistente una cooperazione rafforzata tra Stati Membri che potrebbe essere ampliata efficacemente anche all'ambito fiscale.

IL PACCHETTO ANTI ELUSIONE

Si tratta di una serie di misure adottate su iniziativa della Commissione Europea a partire dal 2016, strettamente collegate al progetto G20/OCSE sull'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (BEPS), di cui si

The lack of common agreement has prompted a number of EU member States (including Austria, France, Italy, Spain and the United Kingdom) to take unilateral measures. Several developing countries have taken similar steps. In Latin America, Peru and Uruguay have moved towards imposing digital taxes. Peru was a pioneer already in 2003, with a legal change to the definition of income considered to be of Peruvian origin expanded to include payments abroad for digital services. Uruguay introduced a law in 2017 for determining the share of the income of digital platforms that should be of Uruguayan origin. In Mexico, a proposal has been made for a tax on income from digital services similar to the EU proposal (ECLAC, 2019). In Asia, Malaysia was the second South-East Asian country, after Singapore, to plan an extension of its tax rules to cover digital supplies by foreign suppliers. Other countries in Asia and Latin America that are considering possible ways to introduce new taxes on digital platforms include Chile, India, Israel and the Republic of Korea. Unilateral measures are not the optimal solution, however, since they can lead to increased complexity and uncertainty”.

⁴⁶ G. Melis, A. Persiani, Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2013. Come evidenziato dagli autori a p. 21: “a partire dalla metà degli anni '90 e sino ai giorni nostri l'intervento europeo in materia fiscale non è stato più rivolto al solo obiettivo di eliminare gli ostacoli di natura fiscale al raggiungimento del mercato interno, ma anche a quello di tutelare gli interessi finanziari dei singoli Stati membri. L'integrazione in materia di imposizione diretta non è stata pertanto più vista solo come elemento (negativo) di perdita di sovranità fiscale per gli Stati membri, ma anche, in un certo senso, come strumento (positivo) per preservarla. L'attenzione si è rivolta così alle politiche tributarie sleali e dannose, finalizzate ad attrarre investimenti produttivi e finanziari dei soggetti non residenti, che indebolendo le finanze degli Stati membri con pressione fiscale più elevata, ne condizionano la politica economica e sociale e, in definitiva, le scelte politiche sui livelli di welfare ritenuti più soddisfacenti”.

parlerà ampiamente in seguito. La parola “pacchetto” sta proprio ad indicare l’articolazione e l’eterogeneità di tale misure, consistenti in due direttive (ATAD 1 ed ATAD 2⁴⁷), affiancate da Raccomandazioni, Comunicazioni e Procedure di Collaborazione tra Stati, tutte volte al contrasto di quelle pratiche elusive, largamente diffuse e conosciute fra tutte le società con attività transnazionale.

Come precisato nella Comunicazione COM(2016) 23 FINAL del 28/01/2016⁴⁸ della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, di “presentazione” del Pacchetto anti-elusione, le misure in questione costituiscono un piano d’azione volto al contrasto delle pratiche elusive e della concorrenza fiscale dannosa⁴⁹ in attesa di una soluzione definitiva che, nelle intenzioni della Commissione,

⁴⁷ Quest’ultima adottata successivamente (2017), a integrazione della prima Direttiva (ATAD 1). In realtà il “pacchetto antielusione” comprende in sostanza una sola Direttiva, in quanto la seconda (ATAD 2) va solamente a integrare e correggere la prima, come espressamente asserito dalla Commissione nell’atto di adozione della seconda Direttiva.

⁴⁸ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione COM(2016) 23 FINAL, del 28/01/2016. Come si legge nelle considerazioni generali: *“interventi unilaterali degli Stati membri non consentirebbero di risolvere adeguatamente il problema della pianificazione fiscale aggressiva e creerebbero problemi. In un mercato unico fondato sulla libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali l’adozione di misure non coordinate contro il trasferimento degli utili rischia di risultare controproducente. Affrontare questo problema a dimensione transfrontaliera con approcci nazionali divergenti può fornire scappatoie a chi pratica una pianificazione fiscale aggressiva. Le norme in vigore in uno Stato membro possono compromettere l’efficacia delle norme in vigore in altri Stati membri. Inoltre, un approccio non coordinato può comportare incertezza e oneri amministrativi per le imprese e può incoraggiare ulteriormente risposte non ottimali da parte degli Stati membri. In alcuni casi gli Stati membri sono riluttanti ad agire per il timore che ciò possa comportare uno svantaggio competitivo. Alcuni Stati membri reagiscono a questo problema intensificando gli sforzi per attirare o trattenere gli utili delle multinazionali nel loro territorio - in alcuni casi mediante regimi fiscali preferenziali o ruling fiscali individuali che garantiscono un vantaggio selettivo in contrasto con la normativa UE in materia di aiuti di Stato. Tuttavia, i fenomeni di concorrenza fiscale dannosa tendono a incentivare ancora di più le imprese a trasferire gli utili, riducendo ulteriormente le entrate fiscali complessive degli Stati membri e impedendo a questi ultimi di adottare politiche fiscali a sostegno della crescita. Benché i regimi preferenziali e i ruling fiscali individuali siano oggetto di procedimenti mirati intesi a verificare l’applicazione della normativa sugli aiuti di Stato, è tuttavia necessario integrare questi interventi con misure legislative. La pianificazione fiscale aggressiva è un problema globale che richiede soluzioni a livello europeo e internazionale. Molti Stati membri hanno ormai riconosciuto che intervenire in modo unilaterale non è sufficiente e vi è un ampio consenso sul fatto che è necessario reagire in modo coordinato al problema della pianificazione fiscale aggressiva se si vogliono garantire condizioni eque di concorrenza in campo fiscale”*.

⁴⁹ O, usando le parole della Commissione *“a definire le tappe per assicurare un’imposizione effettiva e una maggiore trasparenza fiscale nell’UE”*.

dovrebbe essere l'adozione della CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base), di cui si tratterà in un successivo paragrafo di questo lavoro.⁵⁰

Nello specifico il “pacchetto”, nella sua versione definitiva⁵¹ comprende, oltre alla Comunicazione di cui abbiamo già parlato (contenente le motivazioni politiche ed economiche delle misure proposte nel pacchetto), quattro misure fondamentali:

- Una DIRETTIVA Anti-Elusione (articolata in cinque punti);
- Una RACCOMANDAZIONE agli stati membri su come evitare abusi nei trattati;⁵²
- una COMUNICAZIONE su una strategia esterna per un'imposizione effettiva;⁵³
- una REVISIONE DELLA DIRETTIVA relativa alla cooperazione amministrativa.⁵⁴

⁵⁰ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione COM(2016) 23 FINAL, del 28/01/2016. Si cita testualmente da pag. 4: *“In attesa dell'adozione della proposta rivista di base imponibile comune per l'imposta sulle società, per l'immediato il piano di azione adottato in giugno ha indicato altri interventi mirati a garantire un'imposizione effettiva nel luogo in cui sono generati gli utili, migliorando il contesto fiscale per le imprese, facendo ulteriori passi verso la trasparenza fiscale e rafforzando gli strumenti di coordinamento dell'UE”*.

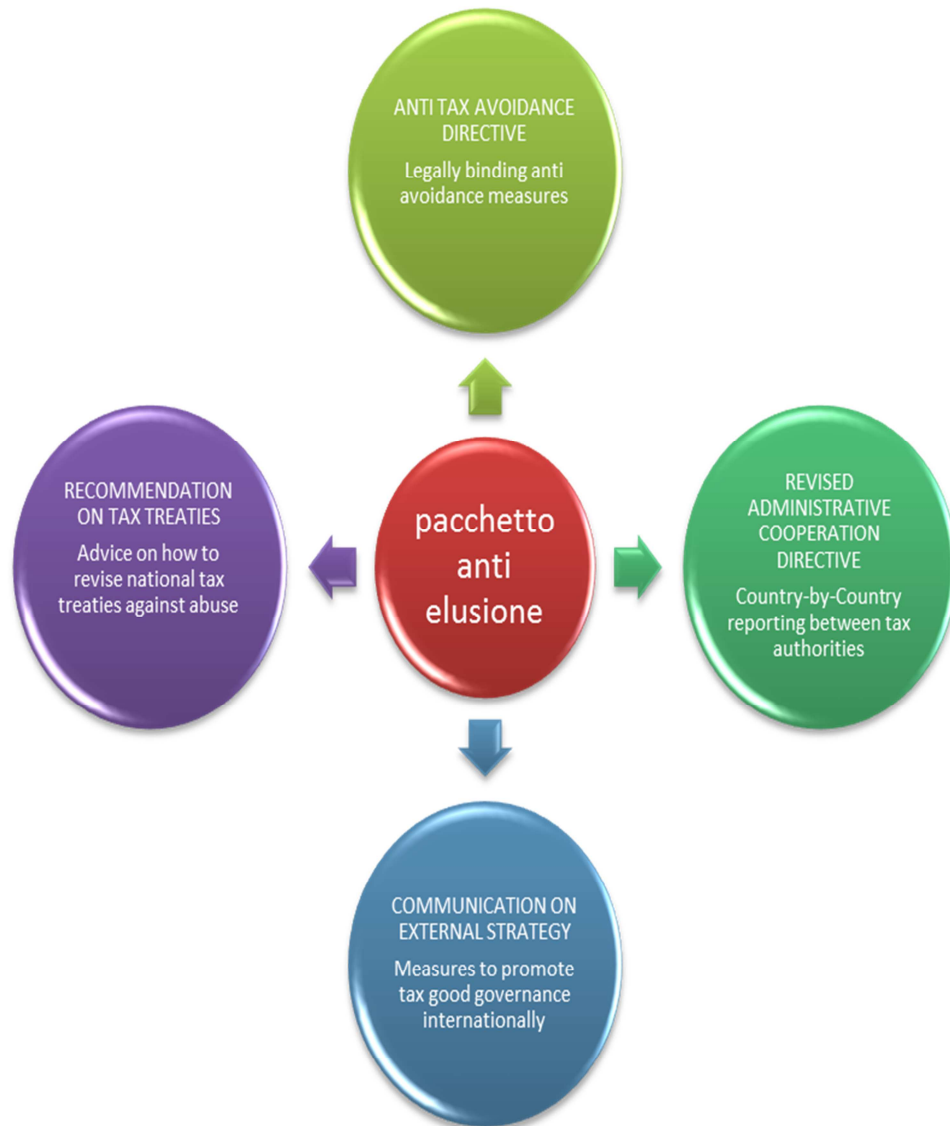
⁵¹ Come accennato in una nota che precede, la Direttiva del 2016 contenuta nel “pacchetto” verrà modificata da un'altra Direttiva nel 2017, al fine di aggiungere le norme sul disallineamento da ibridi. Le due Direttive in questione sono: CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva n.1164, del 12 luglio 2016, conosciuta come *“direttiva anti elusione”*; CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, Direttiva n.957, del 29 maggio 2017, che modifica la precedente, ma conosciuta come *“Direttiva per i disallineamenti da ibridi”*.

⁵² La raccomandazione fornisce orientamenti agli Stati membri su come rafforzare i rispettivi trattati fiscali contro gli abusi da parte di pianificazioni fiscali aggressive – TREATY SHOPPING -, in un modo che sia conforme al diritto dell'UE.

⁵³ La comunicazione **propone che gli Stati membri dell'UE coordinino più strettamente le loro azioni contro i rischi esterni** di elusione fiscale e promuovano una buona governance internazionale in materia fiscale.

⁵⁴ La modifica della direttiva vigente era intesa a introdurre la pratica della rendicontazione per paese tra le autorità fiscali in merito alle principali informazioni di natura fiscale relative a società multinazionali. La modifica consente agli Stati membri di individuare e prevenire i sistemi di elusione fiscale in modo più efficiente.

Per comodità di trattazione, si riporta di seguito una rappresentazione grafica del pacchetto anti elusione, le descrizioni riportate nel grafico sono state riprese dalla brochure di presentazione del pacchetto redatta dalla Commissione stessa:



Nel dettaglio, i cinque punti in cui si articola la Direttiva (che poi è il fulcro del “pacchetto”) sono:

- 1) Limiti alla deducibilità degli interessi passivi;⁵⁵
- 2) Imposta in uscita (Exit Taxation);⁵⁶
- 3) Clausola Generale Anti Abuso;⁵⁷

⁵⁵ Nella Direttiva si legge: “Nel tentativo di ridurre il proprio onere fiscale globale, i gruppi di società ricorrono sempre più di frequente al BEPS attraverso pagamenti di interessi eccessivi. La norma relativa ai limiti sugli interessi è necessaria per scoraggiare tali pratiche in quanto limita la deducibilità degli oneri finanziari eccedenti dei contribuenti. È pertanto necessario fissare una percentuale di deducibilità che sia riferita agli utili imponibili del contribuente al lordo di interessi, imposte, deprezzamento e ammortamento (EBITDA). Al fine di assicurare un livello di protezione più elevato gli Stati membri potrebbero diminuire tale percentuale oppure porre limiti temporali o ridurre l'importo degli oneri finanziari non dedotti che possono essere riportati in avanti o all'indietro. Dato l'obiettivo di stabilire norme minime, gli Stati membri potrebbero avere la facoltà di adottare un parametro alternativo in riferimento agli utili del contribuente al lordo di interessi e imposte (EBIT), determinato in modo tale da essere equivalente alla percentuale stabilita sulla base dell'EBITDA.

Gli Stati membri, oltre alla norma relativa ai limiti sugli interessi di cui alla presente direttiva, potrebbero altresì ricorrere a norme mirate contro il finanziamento infragruppo con capitale di debito, in particolare norme sulla sottocapitalizzazione”.

⁵⁶ La Direttiva specifica: “L'imposizione in uscita ha la funzione di garantire che quando un contribuente trasferisce attivi o la propria residenza fiscale al di fuori della giurisdizione fiscale di uno Stato, detto Stato assoggetta ad imposta il valore economico di qualsiasi plusvalenza creata nel suo territorio, anche se tale plusvalenza non è ancora stata realizzata al momento dell'uscita. È pertanto necessario specificare i casi in cui i contribuenti sono soggetti a norme in materia di imposizione in uscita e sono tassati sulle plusvalenze non realizzate che sono state integrate nei loro attivi trasferiti. È altresì utile precisare che i trasferimenti di attivi, denaro in contanti incluso, tra una società madre e le sue controllate non rientrano nell'ambito di applicazione della norma prevista in materia di imposizione in uscita. Al fine di calcolare gli importi è fondamentale stabilire un valore di mercato per gli attivi trasferiti al momento della loro uscita, basato sul principio di libera concorrenza. Per garantire la compatibilità della norma con l'utilizzo del metodo del credito d'imposta, è auspicabile che sia consentito agli Stati membri di fare riferimento al momento in cui viene perduto il diritto di tassare gli attivi trasferiti. Il diritto di imposizione dovrebbe essere definito a livello nazionale. È altresì necessario consentire allo Stato membro ricevente di contestare il valore degli attivi trasferiti determinato dallo Stato di uscita, qualora esso non rifletta tale valore di mercato. A tal fine gli Stati membri potrebbero ricorrere agli esistenti meccanismi di risoluzione delle controversie. All'interno dell'Unione occorre esaminare l'applicazione dell'imposizione in uscita e illustrare le condizioni di conformità al diritto dell'Unione. In tali situazioni i contribuenti dovrebbero avere il diritto di versare immediatamente l'importo dell'imposta in uscita dovuta o di dilazionare il pagamento dell'importo dell'imposta, eventualmente maggiorato degli interessi e di una garanzia, mediante la rateizzazione ripartita su un certo numero di anni”.

⁵⁷ Sempre nella Direttiva: “Norme generali antiabuso sono presenti nei sistemi fiscali per contrastare le pratiche fiscali abusive che non sono ancora state oggetto di disposizioni specifiche. Tali norme sono pertanto destinate a colmare lacune e non dovrebbero pregiudicare l'applicabilità di norme antiabuso specifiche. All'interno dell'Unione le norme generali antiabuso dovrebbero essere applicate alle costruzioni che non sono genuine; in caso contrario il contribuente dovrebbe avere il diritto di scegliere la struttura più vantaggiosa dal punto di vista fiscale per i propri affari commerciali. È inoltre importante garantire che le norme generali antiabuso si applichino in modo uniforme in situazioni nazionali, all'interno dell'Unione e nei confronti di paesi terzi, così che l'ambito di applicazione e i risultati dell'applicazione in contesti nazionali e transfrontalieri siano identici. Agli Stati membri non dovrebbe essere impedito di imporre sanzioni nei casi in cui è applicabile la norma generale antiabuso. Nel valutare se una costruzione debba essere considerata non genuina, gli Stati membri dovrebbero

4) CFC Rule;⁵⁸

5) Disallineamenti da ibridi (Hybrids Mismatch).⁵⁹

Il Consiglio si premura di precisare, con il Considerando n.5 della Direttiva: *“Ove l'applicazione di tali norme dia luogo a una doppia imposizione, i contribuenti dovrebbero beneficiare di uno sgravio tramite una detrazione dell'imposta versata in un altro Stato membro o in un paese terzo, a seconda del caso. Le norme dovrebbero pertanto mirare non solo a contrastare le pratiche di elusione fiscale, ma anche a evitare la creazione di altri ostacoli al mercato, come la doppia imposizione”*.

E' interessante evidenziare come molte delle raccomandazioni, e soprattutto gli specifici punti della Direttiva, sono stati prontamente recepiti nella normativa domestica attraverso specifici provvedimenti legislativi.⁶⁰

avere la possibilità di prendere in esame tutte le valide ragioni economiche, incluse le attività finanziarie”.

⁵⁸ A tale proposito la Direttiva afferma: *“Le norme sulle società controllate estere (CFC) hanno come effetto la riattribuzione dei redditi di una società controllata soggetta a bassa imposizione alla società madre. La società madre diventa quindi tassabile per i redditi che le sono stati attribuiti nello Stato in cui è residente a fini fiscali...omissis... Al fine di rispettare le libertà fondamentali, le categorie di reddito dovrebbero essere combinate con un'esclusione basata sulla sostanza economica intesa a limitare, all'interno dell'Unione, l'impatto delle norme ai casi in cui la società controllata estera non svolge un'attività economica sostanziale”*.

⁵⁹ La Direttiva afferma che: *“I disallineamenti da ibridi sono la conseguenza delle differenze nella qualificazione giuridica dei pagamenti (strumenti finanziari) o delle entità e tali differenze emergono quando i sistemi giuridici di due giurisdizioni interagiscono. L'effetto di tali disallineamenti è spesso una doppia deduzione (ossia una deduzione in entrambi gli Stati) o una deduzione dei redditi in uno Stato senza che tali redditi siano inclusi nella base imponibile dell'altro Stato. Per neutralizzare gli effetti delle regolazioni ibride da disallineamento fiscale è necessario stabilire norme secondo le quali una delle due giurisdizioni coinvolta nel disallineamento debba negare la deduzione di un pagamento che causerebbe tale disallineamento. In tale contesto è utile precisare che le misure della presente direttiva volte a contrastare i disallineamenti da ibridi hanno lo scopo di contrastare situazioni di disallineamento imputabili a differenze nella qualificazione giuridica di uno strumento finanziario o di un'entità e non intendono incidere sulle caratteristiche generali del sistema fiscale di uno Stato membro. Anche se gli Stati membri, nell'ambito del gruppo «Codice di condotta (tassazione delle imprese)», hanno concordato linee guida sul trattamento fiscale delle entità ibride e delle stabili organizzazioni ibride all'interno dell'Unione, nonché sul trattamento fiscale delle entità ibride legate a paesi terzi, rimane necessario adottare norme vincolanti. È fondamentale che siano proseguiti i lavori sui disallineamenti da ibridi tra Stati membri e paesi terzi, come pure su altri disallineamenti da ibridi, ad esempio quelli che coinvolgono le stabili organizzazioni”*.

Riflettendo su quanto appena esposto, bisogna evidenziare, dunque, che non è presente alcun riferimento specifico alle economie digitali nei provvedimenti che recentemente si sono susseguiti in capo all'Unione.

Ciò, come più volte ribadito, risulta perfettamente in linea con quanto lasciato intendere fino ad ora: le multinazionali dell'economia digitale non hanno creato la pianificazione fiscale aggressiva, ma hanno avuto soltanto il "merito" di estremizzarla a un punto tale da obbligare la comunità internazionale a prendere in seria considerazione le conseguenze che da essa promanano, come del resto evidenziato anche dall'OCSE, la cui risoluzione principale (ACTION 1) è proprio quella che riguarda la tassazione dell'economia digitale.

Il risultato di tutto ciò è il fervente dibattito in materia che si è cercato di descrivere nel presente lavoro.

Bisogna però prestare molta attenzione a distinguere quelle imprese multinazionali che hanno alla base del proprio business le nuove tecnologie ovvero vendono prodotti e servizi interamente digitali (nel senso dematerializzati o fruibili interamente mediante l'utilizzo della rete), definite più volte in questo lavoro *digital company*, da quelle imprese che, pur attive nella vendita di beni e servizi tecnologici, agiscono più come multinazionali della old economy. Per

⁶⁰ D.Lgs n.142 del 29 novembre 2018, *Attuazione della Direttiva (UE) 2016/1164, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952 riguardante i disallineamenti da Ibridi.*

In particolare, per quello che interessa a questa trattazione, il decreto modifica la disciplina fiscale relativamente a:

- 1) **Interessi Passivi.** Viene sostituito l'articolo 96 del TUIR, riguardante la deducibilità degli interessi passivi;
- 2) **Exit tax.** Riformulata la disciplina mediante la sostituzione dell'art.166 del TUIR;
- 3) **Entry Tax.** Riformulata la disciplina dei "valori fiscali in ingresso" mediante sostituzione dell'art.166-bis del TUIR;
- 4) **CFC e tassazione dei dividendi derivanti da Paesi a fiscalità privilegiata.** Riformulata sia la disciplina CFC mediante sostituzione dell'art. 167 TUIR, sia quella connessa dei proventi derivanti da Paesi a fiscalità privilegiata, mediante l'introduzione del nuovo e cruciale articolo 47-bis del TUIR, e conseguente modifica degli articoli 47, 68, 87 e 89 del TUIR;
- 5) **Disallineamenti da Ibridi.** Introdotta una nuova disciplina in materia di disallineamenti da ibridi, non inserita all'interno del TUIR, ma negli articoli 6, 7, 8, 9, 10 e 11 del Decreto stesso.

queste ultime rimangono senz'altro applicabili i metodi di contrasto o di compliance attualmente adottati, magari rivisitati e ampliati proprio grazie all'uso della tecnologia, sia relativamente ai mezzi in uso che ai rapporti informativi tra le Amministrazioni Finanziarie dei diversi Paesi. Un esempio emblematico di quanto appena affermato è il caso Apple, da molti stigmatizzato come tipica dimostrazione delle criticità fiscali apportate dalla digital economy, mentre da altri più riconducibile alle problematiche tipiche del Transfer Pricing o della stabile organizzazione occulta.⁶¹

GLI AIUTI DI STATO

Non è semplice fare una valutazione delle conseguenze del lavoro svolto dall'Unione, ma è senz'altro da elogiare lo sforzo compiuto e l'idea originale di affrontare singolarmente, ma in un unico provvedimento, i diversi escamotages fronteggiati, anche in ambito internazionale, nel contrasto all'elusione fiscale da parte delle multinazionali.

Bisogna però fare una riflessione sulla realtà fattuale e a quanto verificatosi negli ultimi anni all'interno dell'Unione.

⁶¹ R. LUPI, *Apple e tassazione della filiera produttiva: se fosse solo TP?*, Fondazione Studi Tributaristi, Gennaio 2016. Si riporta un passaggio significativo: "...la sostanza della questione, per noi tributaristi, ma facile da capire per tutti, è l'individuazione e la "remunerazione" della filiera produttiva della Apple. In altri termini, considerando Apple come un'unica impresa mondiale, i profitti della funzione commerciale, materialmente realizzata in Italia attraverso strutture fisiche appartenenti a una società del gruppo, non le venivano invece imputati anche fiscalmente. Quindi la quota di reddito connessa all'attività commerciale, cioè di marketing, di trading, di contatti coi compratori (a loro volta operatori commerciali rivenditori all'ingrosso), di gestione dei rapporti di credito e delle promozioni di mercato veniva svolta in tutto o in parte dalla società italiana, ma non veniva adeguatamente remunerata. Insomma il profitto dell'attività commerciale, materialmente realizzata in Italia, non veniva tassato qui, aumentando quindi il reddito imponibile della società venditrice estera del prodotto, sempre del gruppo Apple e ubicata in Irlanda. Se le cose stanno in questi termini al fondo si tratta di una banale questione di determinazione dei prezzi di trasferimento intragruppo (c.d. Transfer pricing), impostata in modo piuttosto ingenuo dalla Apple. Era infatti chiaro che si sarebbero semplicemente potuti rettificare i ricavi intragruppo della società italiana che si occupava del suddetto segmento commerciale per arrivare allo stesso risultato. Il tintinnare di manette e l'intervento nientepopodimeno che della Procura della Repubblica appare fuori luogo, utile solo a spaventare le aziende e a tenerle lontane dall'Italia".

I casi più rilevanti in ambito europeo, per cui si è proceduto a contrastare pratiche elusive delle multinazionali dell'economia digitale, non sono avvenuti sulla base della disciplina, passata o presente, che abbiamo appena illustrato, bensì in forza della normativa inerente agli **aiuti di Stato** di cui agli artt. 107⁶² 108⁶³ del TFUE.

⁶² **Art. 107 TFUE (ex Article 87 TCE) - Nozione di aiuto di Stato e deroghe**

L'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea è composto di tre commi. Il 1° contiene la nozione di aiuto di Stato "incompatibile". Il 2° prevede delle deroghe de iure alla incompatibilità. Il 3° prevede delle ipotesi in cui la Commissione Europea può discrezionalmente dichiarare compatibile l'aiuto.

1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

2. Sono compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti;

b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali;

c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Cinque anni dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, il Consiglio, su proposta della Commissione, può adottare una decisione che abroga la presente lettera.

3. Possono considerarsi compatibili con il mercato interno:

a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'articolo 349, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale;

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse;

d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune;

e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

⁶³ **Art. 108 TFUE - PROCEDIMENTO DI CONTROLLO**

1. La Commissione procede con gli Stati membri all'esame permanente dei regimi di aiuti esistenti in questi Stati. Essa propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato interno.

2. Qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto concesso da uno Stato, o mediante fondi statali, non è compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale decisione entro il termine stabilito, la Commissione o qualsiasi altro Stato interessato può adire direttamente la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in deroga agli articoli 258 e 259.

A richiesta di uno Stato membro, il Consiglio, deliberando all'unanimità, può decidere che un aiuto, istituito o da istituirsi da parte di questo Stato, deve considerarsi compatibile con il mercato interno, in deroga alle disposizioni dell'articolo 107 o ai regolamenti di cui all'articolo 109, quando circostanze

Ciò significa che lo strumento più efficace, allo stato attuale, al fine di contrastare le pratiche elusive più evidenti e dannose, non è uno strumento appartenente alla disciplina tributaria, bensì alla disciplina in tema di concorrenza leale del mercato unico.

Come sappiamo però, la disciplina sul divieto degli aiuti di Stato prevede il recupero dell'agevolazione, in capo all'impresa da parte dello Stato membro, al fine di eliminare la distorsione della concorrenza creata.

Le norme UE sugli aiuti di Stato non prevedono cioè le sanzioni, né amministrative né penali: si limitano a ripristinare la parità di trattamento con le altre imprese.

Risulta evidente perciò la disparità di trattamento che ingenera la disciplina degli aiuti di Stato quando applicata all'ambito fiscale.

Come è noto, l'accertamento tributario, in linea generale, comporta non solo il versamento da parte del contribuente delle imposte accertate e dovute, ma anche una sanzione per il comportamento posto in essere, così come degli interessi commisurati.

In questo senso, dunque, è evidente l'enorme lacuna nel trattamento di comportamenti elusivi qualora siano accertati in virtù della disciplina degli aiuti

eccezionali giustificano tale decisione. Qualora la Commissione abbia iniziato, nei riguardi di tale aiuto, la procedura prevista dal presente paragrafo, primo comma, la richiesta dello Stato interessato rivolta al Consiglio avrà per effetto di sospendere tale procedura fino a quando il Consiglio non si sia pronunciato al riguardo. Tuttavia, se il Consiglio non si è pronunciato entro tre mesi dalla data della richiesta, la Commissione delibera (cfr. C-111/10).

3. Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. Se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato interno a norma dell'articolo 107, la Commissione inizia senza indugio la procedura prevista dal paragrafo precedente. Lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale.

4. La Commissione può adottare regolamenti concernenti le categorie di aiuti di Stato per le quali il Consiglio ha stabilito, conformemente all'articolo 109, che possono essere dispensate dalla procedura di cui al paragrafo 3 del presente articolo.

di Stato, ovvero qualora vengano sanzionati in base alla disciplina tributaria propria di ciascun Paese Membro.

Ciò dimostra, in parte, l'assoluta necessità di una disciplina specifica a livello europeo che equipari il trattamento riservato alle società o alle persone fisiche in costanza di accertamento fiscale in uno Stato Membro, a quello riservato alle multinazionali dell'economia digitale che operano sul territorio europeo.

DAL CONTRASTO ALLA COMPLIANCE

Un'ultima digressione sul tema ci sembra necessaria al fine di dare un quadro più completo delle riflessioni in argomento.

Come accennato in precedenza, e come si vedrà anche oltre, molte delle attività di Polizia Tributaria a carico delle Multinazionali del Web, si sono risolte, nella realtà operativa, in “definizioni concordate”⁶⁴ delle rispettive pretese.

Tutto ciò ha evidenziato due opposte verità. Da un lato c'è, da parte dei colossi del Web, la constatazione della legittimità della pretesa erariale e la volontà di continuare ad operare nei vari Paesi senza problemi con le autorità fiscali e senza subire la riprovazione sociale dei propri utenti/clienti.

Dall'altro c'è l'ammissione implicita, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, della difficoltà a contrastare certi fenomeni con gli strumenti classici del controllo.

Tutto ciò ha portato negli ultimi anni, in particolare nel nostro Paese, a spostare l'azione dell'Amministrazione Finanziaria dal Contrasto alla Prevenzione, o meglio alla Compliance (che possiamo tradurre con le parole del legislatore in “adempimento spontaneo”).

⁶⁴ In Italia abbiamo avuto sia Accertamenti con Adesione, sia Adesioni ai Processi Verbali di Constatazione, sia Conciliazioni Giudiziali. Tutti strumenti con i quali l'Amministrazione Finanziaria “concorda” in contraddittorio con la parte (in sede amministrativa o giudiziale) la rideterminazione dei tributi.

In Italia la via della compliance è stata intrapresa a livello generalizzato in tutti i settori della fiscalità.

E' un po' la "*nouvelle vague*" della politica fiscale italiana.⁶⁵ Con particolare riguardo alla fattispecie in argomento, riscontriamo alcuni strumenti pensati, che hanno se vogliamo una duplice finalità.

La prima è quella di "attrarre" i redditi delle grandi imprese con attività multinazionale (ma non solo). La seconda è quella di dirimere sul nascere le possibili controversie con le grandi imprese, soprattutto con attività transnazionale. Come si è potuto riscontrare nelle vicende internazionali degli ultimi tempi, per determinate imprese, la "certezza del diritto" e la connessa possibilità di evitare lunghi, incerti e defatiganti iter di controlli e contenziosi, rappresenta un vero e proprio valore aggiunto.

A titolo esemplificativo vogliamo solo ricordare:

- 1) Il Patent Box;⁶⁶
- 2) Il regime dell'adempimento collaborativo (Cooperative Compliance);⁶⁷
- 3) Procedura di Cooperazione e Collaborazione rafforzata;⁶⁸

⁶⁵ Si cita solamente la Legge 23 dicembre 2014, in cui è contenuta la disposizione ribattezzata "*cambia verso*", in cui sono contenute tutta una serie di norme improntate a "*stimolare l'adempimento spontaneo*" da parte dei contribuenti, prima che intervenga la tradizionale azione di contrasto da parte delle autorità fiscali.

⁶⁶ PATENT BOX. Art. 1 c.37-45 L. 190/2014 (aggiornato dal decreto crescita n.34/2019).

TIPOLOGIA: facoltativo su opzione – SOGGETTI: imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo finalizzati alla produzione di alcuni beni immateriali. BENI CONTEMPLATI: software, Know How, brevetti industriali, disegni e modelli. - REQUISITI utilizzo diretto e/o concessione in uso dei suddetti beni - MODALITA': ora il ruling non è più obbligatorio (prima obbligatorio per utilizzo diretto) EFFETTI: reddito derivante dall'utilizzo dei suddetti beni detassato del 50%.

⁶⁷ COOPERATIVE COMPLIANCE (REGIME DELL'ADEMPIMENTO COLLABORATIVO). Art.3-7 D.Lgs 128/2015.

TIPOLOGIA: facoltativo con interpello – SOGGETTI: residenti e non - REQUISITI: devono avere un sistema efficace di controllo interno e uno dei due dei seguenti requisiti, 1) volume d'affari > 10 miliardi (1 ML se progetto pilota); 2) hanno presentato istanza per nuovi investimenti (di cui al punto 4) - EFFETTI: in pratica si valuta insieme all'AE tutte quelle situazioni che potrebbero generare potenziali controversie. Via preferenziale per gli interpelli, sanzioni ridotte, sospensione riscossione fino alla definitività dell'accertamento, niente garanzie per i rimborsi, denunce penali con postilla – DURATA: rinnovo tacito fino ad espressa rinuncia.

⁶⁸ COOPERAZIONE E COLLABORAZIONE RAFFORZATA. Art. 1 bis DL 50/2017.

- 4) Accordi preventivi per imprese con attività internazionale;⁶⁹
- 5) Interpello nuovi investimenti;⁷⁰

Appare chiaro quindi il contesto in cui si inserisce il dibattito oggetto di questo lavoro.

L'economia digitale, fonte di nuove libertà individuali e opportunità di guadagno, dal punto di vista fiscale è, al tempo stesso, un fenomeno da regolamentare con norme specifiche, contrastare in maniera decisa, ovvero "attrarre" attraverso agevolazioni o accordi preventivi.

Vogliamo descrivere graficamente, tutto il percorso logico seguito in questo paragrafo.

In maniera estremamente esemplificativa, attraverso una sfera grigia, si rappresenta il "mondo" dell'elusione e della pianificazione fiscale aggressiva in cui si muovono con particolare agilità le digital enterprise.

TIPOLOGIA: facoltativo su domanda – SOGGETTI: non residenti che appartengono a gruppi multinazionali - REQUISITI: volume d'affari > 1 miliardo a livello di gruppo e volume d'affari in Italia > 50 milioni attraverso una SO, o supporto Impresa italiana, appartenente al Gruppo - EFFETTI: in pratica tali soggetti accedono al regime di cui al punto 2) (pur non avendone i requisiti), soprattutto per stabilire se sussiste una SO in Italia ed i redditi della stessa. No reato penale per l'omessa. Sanzioni 1/6 del minimo.

⁶⁹ ACCORDI PREVENTIVI PER IMPRESE CON ATTIVITÀ INTERNAZIONALE. Art.31 ter DPR 600/73.

TIPOLOGIA: facoltativo con interpello – SOGGETTI: Residenti e non con attività internazionale - REQUISITI (alternativi fra loro): porre in essere operazioni internazionali infragruppo, partecipate o partecipanti di non residenti, che hanno una SO in altro Stato o che hanno una SO in Italia - EFFETTI: si forma un accordo tra AE ed Impresa in tema di: transfer pricing, valori in uscita, valori in ingresso, utili o perdite delle SO in Italia o all'estero, tassazione di dividendi, royalties, interessi in entrata e in uscita. Il patto è in vigore per l'anno della stipula e i quattro successivi. No accertamento su temi riguardanti l'accordo. No silenzio/assenso.

⁷⁰INTERPELLO SU NUOVI INVESTIMENTI. Art. 2 D.Lgs 147/2015.

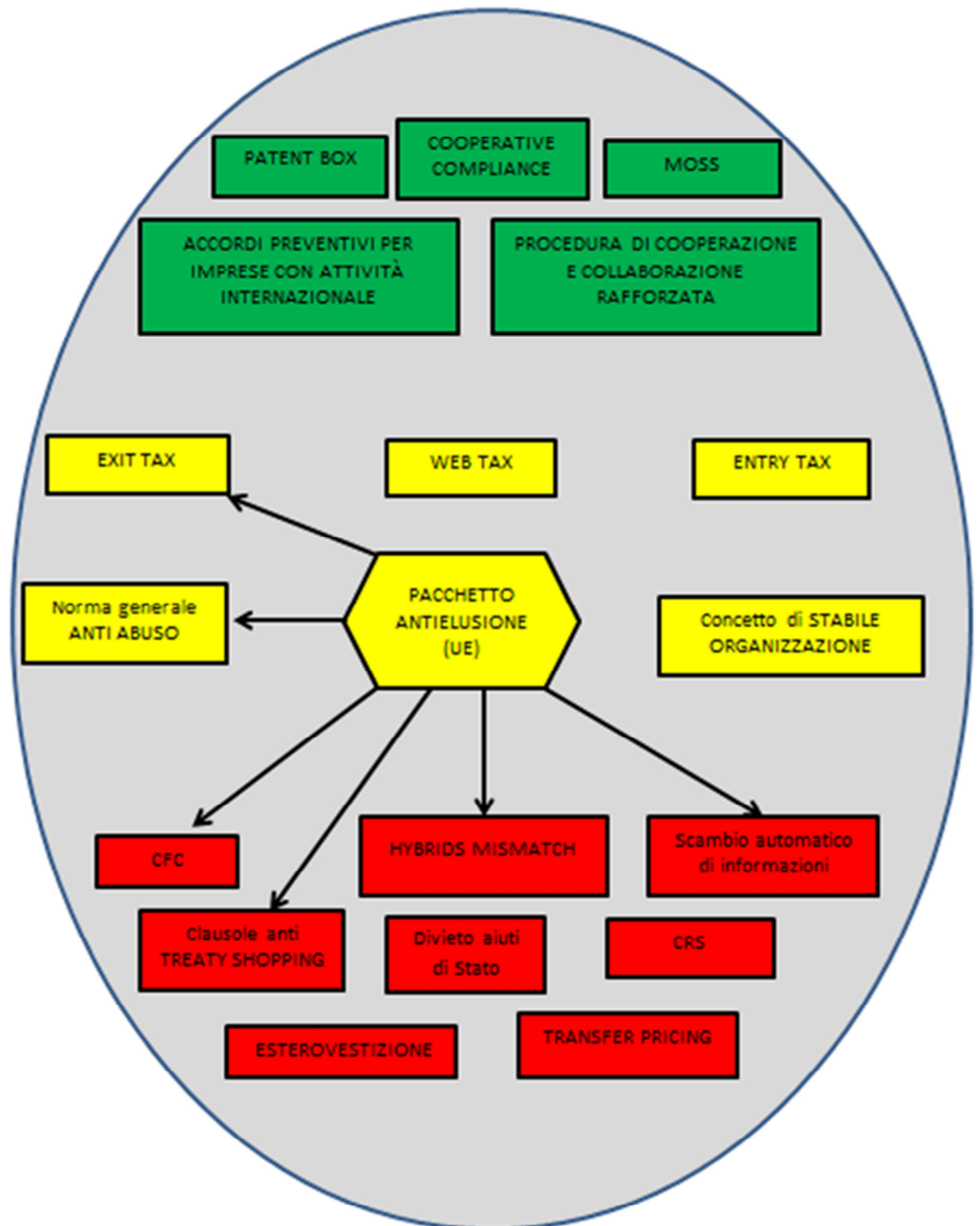
TIPOLOGIA: facoltativo su interpello – SOGGETTI: tutti - REQUISITI effettuare un investimento > 20 milioni che abbia ricadute occupazionali significative – MODALITA': quelle classiche dell'interpello, descrizione dell'investimento, ricadute occupazionali, trattamento fiscale ritenuto corretto, etc. EFFETTI: quelli classici dell'interpello, in caso di assenso (o silenzio assenso) da parte dell'AE, si consolida il trattamento fiscale proposto dall'impresa. Non contestabile in accertamento. Si silenzio/assenso.

All'interno della sfera ci sono vari riquadri che rappresentano ed elencano gli strumenti deputati a impattare su tali fenomeni, molti dei quali sommariamente illustrati nella trattazione che precede.

I riquadri alla base della sfera, colorati di rosso, rappresentano i classici/nuovi strumenti di contrasto.

In alto, colorati di verde, troviamo gli strumenti di compliance.

In mezzo, di colore giallo, abbiamo riportato i mezzi che si collocano in una via di mezzo tra le due opposte direttrici.



CAPITOLO 2 – FISCALITÀ INTERNAZIONALE ED ECONOMIA DIGITALE

2.1) Le metodologie per affrontare il fenomeno

Fin dagli albori dell'era digitale, molti studiosi si sono cimentati sul tema. Numerosi sono gli studi ed i dibattiti sulla tassazione, non solo di un nuovo modo di fare impresa, ma anche di prodotti e servizi completamente nuovi. Le novità risiedono nei contenuti sostanziali dei prodotti e dei servizi, nelle modalità di fruizioni degli stessi da parte degli utenti, nel sistema di creazione della ricchezza da parte delle imprese, ma, forse l'aspetto più rilevante, è la possibilità di slegare completamente, dal territorio di uno Stato, la propria attività, grazie alla moderna tecnologia.

Come vedremo, le Organizzazioni Internazionali, l'Unione Europea, molti Stati e non ultima anche l'Italia, hanno legiferato sul tema con alterne fortune.

Gli studiosi e gli addetti del settore, prima di cimentarsi con provvedimenti concreti o de iure condendo, si sono da sempre interrogati se servissero dei nuovi strumenti ad hoc, ovvero, una rielaborazione delle norme in vigore.

La maggior parte propendono per una commistione, almeno in via temporanea, tra soluzioni innovative e adattamenti degli attuali istituti, altri si contraddistinguono per una gestibilità dell'economia digitale attraverso i tradizionali istituti di fiscalità: *“L'economia digitale ha enormemente arricchito un concetto proveniente dal «diritto valutario» cioè le «transazioni invisibili», così definite rispetto al controllo in dogana; si trattava di operazioni spesso fortemente radicate nel Paese dell'erogante, come «royalties», interessi e dividendi. Oggi vi si aggiungono operazioni immateriali concluse via «internet», dove un soggetto non residente riesce a rendere visibili messaggi, ad esempio*

pubblicitari, in altri Paesi, senza avere in essi strutture di alcun tipo. Senza reazioni scomposte, rispetto a questa ulteriore perdita di “sovranità fiscale”, occorre analizzare i criteri di collegamento dei redditi al territorio; in molti casi basta adattare i vecchi criteri della fiscalità internazionale, a partire dal TP, alla stabile organizzazione occulta, all’esterovestizione. Si scoprirà che, invece di invocare interventi di un legislatore giustamente affaccendato in altre questioni, basta adattare i vecchi arnesi alla nuova realtà. Solo raramente servono integrazioni de iure condendo, come quello della pubblicità online ai fini delle imposte sui redditi, mentre ai fini IVA, trattandosi in genere di operazioni «B2B» il problema è meno rilevante”⁷¹.

⁷¹ R. LUPI – V. PERRONE, Fiscalità internazionale ed economia digitale tra stabile organizzazione occulta e pubblicità online, in *Dialoghi tributari*, 3/2014, 324 ss.

2.1.1) Lo status quo approach e il revolutionary approach

Il dibattito sulla metodologia più adatta per trattare il fenomeno della “tassazione del cyberspazio” va avanti ormai dagli anni 90, con l’affacciarsi di *internet* nella quotidianità, prima delle imprese e poi dei singoli cittadini.

All’inizio e fino a pochissimi anni or sono, a livello mondiale ed europeo, la fiscalità della rete è stata caratterizzata dallo *status quo approach*. Negli Stati Uniti, nel 1998, si è giunti a legiferare con il c.d. *Internet Tax Freedom Act*, che in realtà più che verso la detassazione, si è orientato in favore di una moratoria, escludendo l’introduzione di qualsivoglia nuova imposta statale, locale o federale.

Sappiamo quanto è importante, a livello economico, il peso degli USA negli organismi internazionali. L’Internet tax freedom act ha avuto, nei fatti, la capacità di paralizzare qualsivoglia iniziativa volta a introdurre nuove forme di tassazione, e ciò non soltanto negli Stati Uniti, ma anche in Europa e nel resto del mondo.

In particolare, una forte critica ad adottare nuove forme di tassazione ad hoc per l’economia digitale è arrivata, piuttosto recentemente, alla fine del 2013, dal Commission Expert Group on Taxation of Digital Economy.⁷²

I sette esperti nominati dalla Commissione Europea, che hanno redatto il report finale, precisando che si tratta di considerazioni a titolo personale e non riflettono le opinioni ufficiali della Commissione, dopo un’attenta analisi del fenomeno, giungono alla conclusione che non sia necessario uno speciale regime di tassazione per le imprese digitali e che a queste andrebbero applicate o “adattate” le regole generali che valgono per tutte le altre imprese.

⁷² European Commission – Directorate-General for Taxation and Customs Union, *Commission expert group on taxation of the digital economy*, Report del 28 maggio 2014.

Gli stessi esperti consigliano che la priorità degli interventi dovrebbe essere quella di contrastare la concorrenza fiscale dannosa, rivedere le regole di transfer pricing e rivedere il concetto di stabile organizzazione per le imprese multinazionali operanti nel settore.⁷³

Nonostante le critiche autorevoli sulla possibilità, e l'opportunità, di piegare il mondo di internet alle "regole del mondo reale", sembrano ormai maturi i tempi per riprendere taluni spunti del *revolutionary approach*, come dimostrano molte iniziative, sia delle organizzazioni internazionali, sia dei singoli Stati, che andremo a trattare nel prosieguo del lavoro.

In prima approssimazione, nel quadro generale della tassazione di internet, il panorama europeo e internazionale, presenta modalità di contrasto dell'elusione/evasione delle imprese operanti nel modo digitale e del commercio

⁷³Si riportano le parti salienti del report del *Commission expert group on taxation of the digital economy* del 28 maggio 2014: The High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy (henceforth "the Group") believes that digital technology offers great opportunities for Europe. Europe can boost its prospects for growth and jobs if it realises the Digital Single Market and if it taps the digital potential of the Single European Market. The Group is also persuaded that digital technology offers the means to strengthen the fight against tax evasion and avoidance, while, at the same time, lowering administrative and enforcement costs. Hence it is feasible to have a tax system that is capable of collecting tax revenues effectively while, at the same time, enhancing entrepreneurial risk taking. The Group discussed extensively the principles that should guide international taxation. It identified economic efficiency, distributional equity as well as efficiency and effectiveness in tax administration and enforcement as fundamental. More specifically tax systems should be simple, stable and, as far as possible, neutral. The application of these principles leads to some general conclusions:

- First: there should not be a special tax regime for digital companies. Rather the general rules should be applied or adapted so that "digital" companies are treated in the same way as others.

- Second: digitalisation strengthens the case for simple, stable and predictable tax rules. Digitalisation lowers the costs for small and medium size enterprises to access the Single Market. Hence, a well-coordinated tax system, simple to comply with and to administer and inspired by best practices becomes a necessary condition for digital technology to realise its Single Market potential. Tax barriers for small and medium sized enterprises (SME) operating in the Single Market should be removed.

- Third: tax incentives and credits should be approached with caution and be carefully assessed both ex ante and ex post. In general any departure from neutrality and simplicity should be justified on grounds of market failure including the benefits of positive externalities. In addition it is also necessary to argue that tax instruments are effective and, indeed, the most effective instrument to tackle market failure.

The Group is of the view that the only immediate practical way forward at the global level is via the G20/OECD BEPS project. The Group recommends that priority should be given to three specific areas:

- Counter harmful tax practices;
- Review transfer pricing rules;
- Restore the tax able nexus connections.

in rete del tutto variegata tra loro e spesso denominate, impropriamente e suggestivamente, come “web tax”, “google tax”, etc.

Queste possono essere raggruppate, sostanzialmente in cinque macro tipologie⁷⁴:

a) Tutela del diritto d'autore, attuata a mezzo compensazione forfettaria sullo sfruttamento della proprietà intellettuale e prettamente collegata al servizio conosciuto come “*Google news*” (misure proposte ad es. in Spagna, Francia, Germania e Belgio);

b) Tassazione sui profitti generati da società operanti nel mondo del web e conseguiti all'interno di un determinato paese, indipendentemente dalla residenza della società stessa (Gran Bretagna – *diverted profit tax*, Italia – *ISD*);

c) Tassazione sui profitti conseguiti attraverso la pubblicità online (Ungheria, Francia, Italia e altre);

d) Tassazione sull'acquisto di strumenti d'accesso ad internet (Spagna – *adsl tax*);

e) Tassazione sul trasferimento di dati telematici (*bit tax*, *e-mail tax*), sulla connessione in senso stretto (*bandwidth tax*), e sulla raccolta dati relativi a utenti (*collecting data tax*).

Bisogna evidenziare, e questo emergerà chiaramente quando andremo ad analizzare le singole proposte o le norme concretamente adottate, che il presupposto oggettivo di alcuni dei tributi raggruppa più di una delle tipologie sopra elencate.

⁷⁴ S. ARIATTI e R. GARCIA, in “La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo”, di L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), Amon Edizioni, 2015, pag. 247.

2.2) Il contributo degli organismi internazionali e dell'Unione Europea

Del tema di tassare l'economia digitale, o se vogliamo di superare o limitare i danni all'erario da parte dei soggetti più operativi e importanti del settore, hanno incominciato a occuparsi, abbastanza recentemente, sia gli organismi internazionali come l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, sia soprattutto l'Unione Europea.

Considerata la coesione e la comunione d'intenti degli Stati comunitari, le proposte più interessanti e innovative sono proprio quelle comunitarie.

L'Ocse è da sempre stato restio alle prese di posizione nette sul tema, quantomeno sul piano delle applicazioni pratiche. Anche la volontà e la determinazione a dare seguito alle proprie raccomandazioni, sembra non essere così ferrea. Questo potrebbe dipendere da varie motivazioni. Sicuramente la commistione di interessi dei molteplici e differenti Paesi partecipanti, ma forse soprattutto una visione di parte degli Stati Uniti che sono il membro forte dell'OCSE (e non solo di questo).

E' logico e prevedibile che gli USA, essendo anche il paese di residenza di tutte le più grandi multinazionali del web, veda con diffidenza e sospetto tutte quelle iniziative che potrebbero “danneggiare” fiscalmente o commercialmente le proprie imprese, o magari togliere risorse all'erario statunitense.

Bisogna dire però che recentemente è cambiato anche l'atteggiamento del governo statunitense nei confronti delle potenti multinazionali in questione, da quando cioè lo stesso governo si è in pratica accorto che le stesse, pur essendo le case madri delle multinazionali residenti nel paese, agivano (o agiscono) in realtà come vere e proprie “*repubbliche digitali*”⁷⁵, danneggiando anche l'erario statunitense.

⁷⁵M. MARE', Le sfide del fisco nell'economia digitale, il Sole 24 Ore, 19 aprile 2017.

Ma ormai il *vulnus* dell'economia digitale alla sovranità fiscale degli Stati si pone con tale gravità da rendere inevitabili le reazioni dell'Unione Europea, dell'OECD e del G20.⁷⁶

⁷⁶L. DEL FEDERICO, “*Le nuove forme di tassazione della digital economy ed i limiti delle scelte legislative nazionali: la prospettiva italiana ed europea*”, in C. GLENDI – G. CORASANITI – L. DEL FEDERICO (a cura di), *Per un nuovo ordine tributario*, Tomo I, Cedam, 2019, pag. 486.

2.2.1) Il ruolo dell'OCSE e il progetto BEPS

Da molto tempo l'OCSE dedica attenzione al tema della tassazione dell'economia digitale. Addirittura nell'ormai lontano 1998, usciva un primo report riguardante il commercio elettronico.⁷⁷

Ma negli ultimi anni l'azione dell'Organismo Internazionale si è fatta più incisiva e penetrante. Il tema infatti è stato affrontato, in maniera organica e approfondita, e forse facendo trapelare una qualche preoccupazione per la situazione in essere, solamente nel 2013, con il notissimo progetto *BEPS*.⁷⁸

Il Progetto, elaborato su *mandato politico* del G20⁷⁹, è stato ispirato dalla finalità di contrastare le strategie di pianificazione fiscale aggressiva, di modo che i redditi siano assoggettati a tassazione nel luogo in cui le attività stesse sono poste in essere e si crea valore. In particolare, il progetto BEPS, costituito da quindici *Actions*⁸⁰, si ripropone di contrastare le condotte elusive poste in essere

⁷⁷OECD, *Report OECD, Electronic Commerce: the challenge to tax Authorities and Taxpayers*, Ottawa, 1998.

⁷⁸OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.

⁷⁹In particolare si tratta dell'incontro dei Ministri delle Finanze e dei Governatori delle banche centrali dei venti Paesi più industrializzati, tenutosi a Mosca nel 2013, anche se un altro report finale è stato poi rielaborato e presentato a Lima nel 2015.

⁸⁰**Action 1: Address the Digital Economy**

Action 2: Hybrids

Advises the creation of domestic mismatching rules, which addresses the different treatment of corporate taxable activity by nations.

- Recommends tax treaty provisions that eliminate issues like double nontaxation or double deduction.

Action 3: Controlled Foreign Companies (CFC) Rules

- Seeks to establish a standard definition of a CFC and its income, and proposes rules that eliminate mismatches or holes that allow CFCs to shift income elsewhere.

Action 4: Interest Deductions

- Outlines a common approach to end base erosion by interest deduction rules for eligible MNEs.
- Suggests rules that account for a firm's debt level and interest deductions, creating a ratio standard that prevents MNE from favorable tax deductions.

Action 5: Harmful Tax Practices (*minimum standard*)

- Allows for a methodology that assesses harmful tax practices, like preferential regimes.
- Creates a framework for compulsory spontaneous exchange of information regarding tax rulings and practices.

Action 6: Treaty Abuse (*minimum standard*)

dai contribuenti al fine di consentire l'erosione della base imponibile (*base erosion*) e/o favorire lo spostamento degli utili societari (*profit shifting*) in Stati con livello di tassazione nullo o, comunque, ridotto.

Si è stimato che, tramite le misure del BEPS, è possibile contrastare perdite di gettito (per i Paesi coinvolti) variabili tra gli 88 ed i 211 miliardi di euro all'anno, vale a dire tra il quattro e il dieci per cento del gettito relativo alle imposte societarie.⁸¹

- Creates several provisions for a minimum standard to combat treaty shopping that all participating countries have agreed to implement.

- Suggests specific anti-abuse rules be included in domestic legislation.

Action 7: Permanent Establishment Status

- Greatly expands the definition of a **permanent establishment** to counter MNE tactics used to avoid having a taxable presence in a country.

Actions 8-10: Transfer Pricing

- Moves to align **transfer pricing** outcomes with value creation.

- Creates stronger guidelines to transactions involving the transfer pricing of intangibles and contractual arrangements.

Action 11: BEPS Data Analysis

- Establishes the synchronization of data collection, which indicators to look to, and methodologies to analyze data.

- **Action 12: Disclosure of Aggressive Tax Planning**

- Recommends mandatory disclosure of aggressive tax planning to increase transparency.

Action 13: Transfer Pricing Documentation (*minimum standard*)

- Guidelines for documentation of transfer pricing, including country-to-country disclosure.

Action 14: Dispute Resolution(*minimum standard*)

- Stipulates minimum standards for treaty disputes and arbitration.

Action 15: Multilateral Instrument.

⁸¹ Senato della Repubblica Italiana - Servizio del Bilancio dello Stato, nota breve n.13, 2015. Si tratta in pratica di un commento, da parte del Servizio di Bilancio del Senato italiano, a margine del G20 tenutosi a Lima nel 2015. Si riporta integralmente lo stralcio citato: “*Secondo l'analisi dell'OCSE, il BEPS sottrae ingenti risorse alle economie nazionali che potrebbero essere impiegate per sostenere la crescita, contribuire ai piani di consolidamento post-crisi, migliorare le politiche di welfare delle economie in via di sviluppo e, più in generale, creare sistemi fiscali più equi. Secondo le stime condotte nell'ambito del progetto BEPS le perdite di gettito sono stimabili in una forchetta compresa tra i 100 e i 240 miliardi di dollari all'anno (88-211 miliardi di euro) ovvero tra il 4 e il 10 per cento del gettito globale relativo all'imposizione societaria.*

Nondimeno, le pratiche elusive in esame impattano anche sulla fiducia nei sistemi fiscali, hanno effetti distorsivi sulle scelte di investimento che vengono definite sulla base di strategie fiscali aggressive, anziché di ragioni economico-produttive. Le pratiche BEPS creano inoltre incentivi distorti all'allocazione degli investimenti diretti esteri, alterano le dinamiche di mercato creando vantaggi competitivi nei confronti delle imprese multinazionali a danno delle micro e piccole imprese, ovvero delle imprese di grandi dimensioni con business essenzialmente domestici”.

Come noto, l'ordinamento fiscale internazionale - ispirato ai principi sviluppati, fin dagli anni '20, dalla Società delle Nazioni - è stato declinato, nel secolo scorso, all'interno dei regimi nazionali con l'obiettivo di ridurre i casi di doppia imposizione e, di qui, limitare le distorsioni fiscali viste come limite al commercio internazionale e alla crescita.

Nel corso dell'ultimo decennio, soprattutto per l'avanzare della globalizzazione e dei nuovi modelli di business, gli ordinamenti nazionali si sono dimostrati inadeguati nel fronteggiare le pratiche fiscali aggressive di alcune società operanti su scala globale. In pratica, dal problema della doppia imposizione, si è passati a quello della “*doppia non imposizione*”.

Il BEPS rappresenta quindi una prima tappa verso una rivisitazione complessiva del sistema della fiscalità internazionale.

Il “*final report*” contiene raccomandazioni volte a introdurre: 1) modificazioni nelle legislazioni fiscali nazionali; 2) nel modello OCSE di Convenzione Fiscale (cd. Modello OCSE); 3) nelle linee Guida sul transfer pricing.

Da ultimo, viene raccomandato di accelerare il processo di recepimento delle proposte di adeguamento dei trattati bilaterali attraverso lo strumento della convenzione multilaterale, già impiegato con successo in altri ambiti.

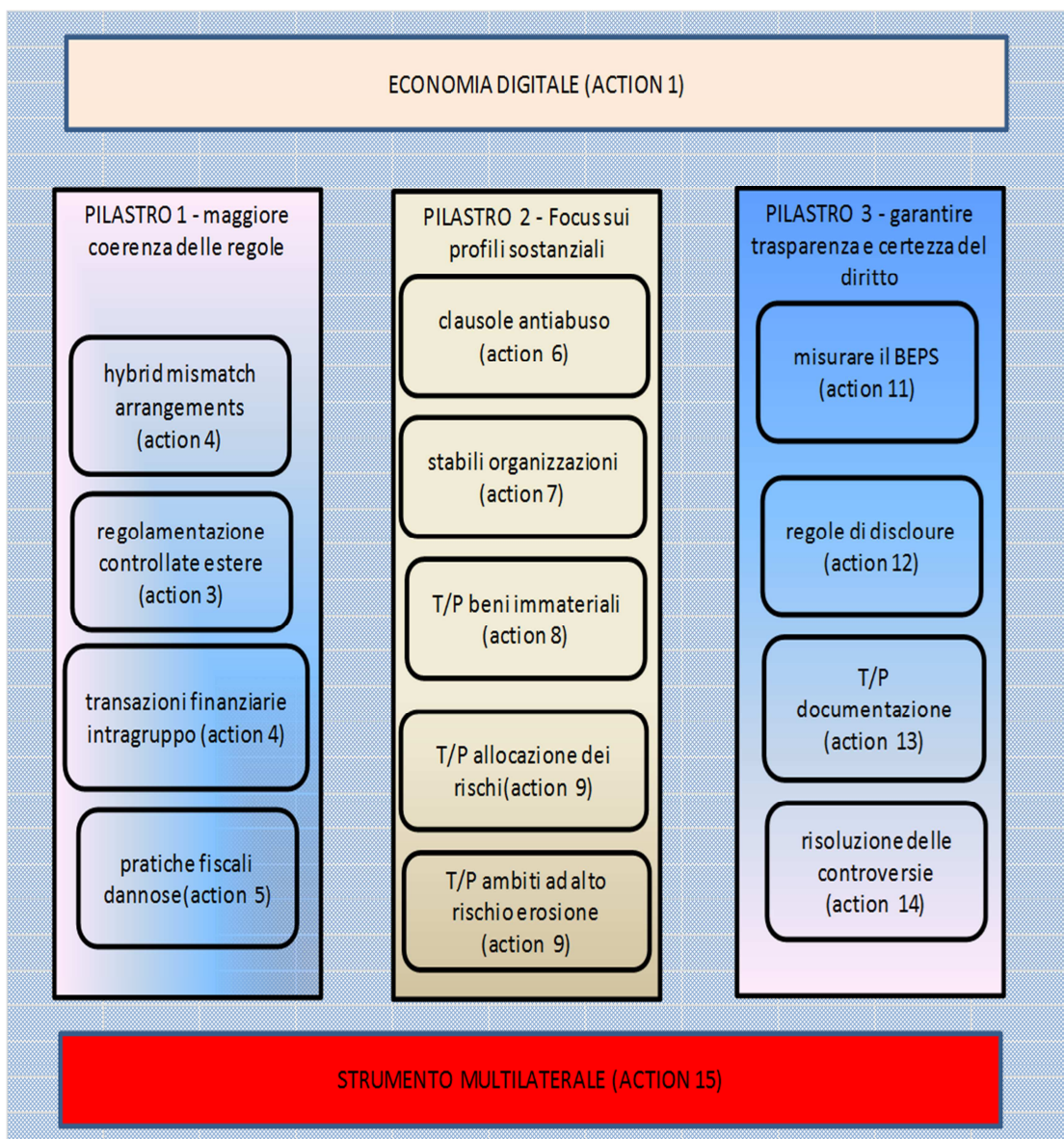
Come dicevamo le “*actions*” del BEPS sono quindici. Due azioni (la prima e l'ultima) possono essere definite “*trasversali*”. Le altre tredici vengono raggruppate in tre “*pilastrì*” che ne identificano i piani di azione. Se vogliamo, le due azioni definite trasversali rappresentano le basi su cui si poggiano le altre, raggruppate nei cosiddetti tre pilastri che sono:

- 1) dare coerenza ai regimi fiscali nazionali in materia di attività trans-nazionali;
- 2) rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti, perseguendo un riallineamento della tassazione (e dei regimi impositivi)

con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore;

3) aumentare la trasparenza, lo scambio di informazioni e migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i governi.

Nella figura che segue si schematizza quanto appena detto.



L'azione BEPS che maggiormente interessa questa ricerca è la action numero 1, cioè una delle due azioni definite come trasversali e denominata "*Address the tax challenges of the digital economy*".

Si deve evidenziare che il progetto BEPS è in una continua fase di aggiornamento e rivisitazione, che perciò lo rende adattabile alle nuove esigenze e tecnologie che si sviluppano in rapida successione. L'ultima *consultazione* sull'action 1 del BEPS risale infatti al marzo del 2019⁸².

La relazione degli esperti, riguardante l'Azione Uno, si conclude con l'affermazione che *l'economia digitale* non può essere separata dal resto dell'economia, in quanto essa rappresenta sempre di più l'economia stessa.

Gli scopi che si prefigge *l'Action* in esame sono molteplici.⁸³ Innanzitutto identificare le maggiori difficoltà che pone l'economia digitale per l'applicazione delle attuali regole di tassazione internazionale e, poi, sviluppare delle soluzioni per superare tali problematiche, sia per quanto riguarda le imposte Dirette che Indirette.

I temi da esaminare dovrebbero includere innanzitutto l'analisi e lo studio di quelle società che hanno una "*significativa presenza digitale*" in un Paese, ma che evitano lì la tassazione in quanto, stante le attuali regole internazionali, non è ravvisabile una "connessione stabile" (*nexus*) con il territorio di quel Paese.

Un altro tema rilevante è la quantificazione del valore creato dalle società operanti nel settore digitale, soprattutto tramite l'utilizzo dei dati raccolti dagli

⁸² OECD, *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy*, OECD Public Consultation Document, Paris, marzo 2019.

⁸³Si riporta il passaggio significativo della relazione: "*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".

utenti, nonché la localizzazione, ai fini tributari, del territorio a cui attribuire lo sfruttamento di tali dati.

Un possibile cambiamento riguarda anche l'eventualità di suddividere i profitti di un Gruppo di imprese fra i Paesi in cui il gruppo opera, tenendo conto dei molteplici fattori che contribuiscono a determinare la ricchezza⁸⁴.

L'action 1 si chiude infine con l'invito agli Stati ad astenersi dal dare attuazione a ogni iniziativa specifica, in attesa del recepimento delle altre misure elaborate nel progetto BEPS⁸⁵; ciò sul presupposto che l'implementazione di queste ultime produrrebbe, di riflesso, effetti anche nel settore della *digital economy*.⁸⁶

Di molti, se non tutti, questi temi, si darà conto nel seguito della trattazione, laddove andremo ad analizzare nel dettaglio le proposte, nonché le norme effettivamente emanate, sia a livello internazionale, soprattutto comunitario, sia a livello nazionale.

⁸⁴ Si tratta in pratica della proposta di CCCTB che verrà analizzata approfonditamente in seguito.

⁸⁵ Come vedremo nel prosieguo del lavoro questo precetto verrà in parte disatteso, stante le molteplici iniziative più o meno in tema intraprese dai singoli Stati, sia Comunitari che dell'OCSE in generale.

⁸⁶ M. LEO, Quale tassazione per l'economia digitale, in *Il Fisco* 21/2018, pag. 2010.

2.2.2) Le proposte dell'Unione Europea

L'Unione Europea, fin dal 2011⁸⁷, in un ottica di lungo periodo, ha cercato di affrontare il problema della tassazione dei redditi “transnazionali”, legati soprattutto alle multinazionali digitali, tramite la proposta della Common Consolidated Corporate Tax Base. Come vedremo nello specifico paragrafo ad essa dedicato, il tema della CCCTB, verrà ripreso nel 2016, con incerte fortune e perplessità.⁸⁸

E' solo recentemente, nel 2018, sulla spinta dell'OCSE ed in particolare a seguito del progetto BEPS precedentemente analizzato, che la Commissione Europea rompe gli indugi e formula due proposte, per certi versi dirimpenti, volte ad affrontare la problematica in questione. Si tratta di proposte che contengono un quadro prescrittivo assai articolato e mirano a ridurre al minimo gli inevitabili potenziali distinguo nazionali, proprio per la delicatezza della materia e la necessità di adottare regimi rigorosamente coordinati e unitari.

Non si tratta di Direttive cosiddette “self executing”, entrambe prevedono l'intervento dei legislatori nazionali.

In entrambi i casi, l'adozione della formulazione nazionale viene prevista per il 31 dicembre 2019 e l'applicazione del nuovo quadro normativo a partire dal primo gennaio 2020.⁸⁹

Si tratta di proposte autonome l'una dall'altra, anche se avrebbe senso che esse fossero discusse e approvate nello stesso contesto. La prima, avendo per oggetto

⁸⁷European Commission, “*Common Consolidated Corporate Tax Base*”, proposta di direttiva COM(2011) 121 del 6 marzo 2011.

⁸⁸European Commission, “*Common Consolidated Corporate Tax Base*”, proposta di direttiva COM(2016) 683 final, 25 ottobre 2016.

European Commission, “*Common Corporate Tax Base*”, proposta di direttiva COM(2016) 685 final, 25 ottobre 2016.

⁸⁹Come vedremo, il nostro legislatore ha già provveduto, con la Legge di Bilancio per il 2019 (dicembre 2018), a legiferare riguardo all'Imposta sui servizi digitali (ISD), in pratica la proposta della Direttiva COM(2018) 148 final.

la ridefinizione del concetto di stabile organizzazione, richiede comunque una più laboriosa procedura implementativa sia all'interno dell'Unione Europea che, a maggior ragione, nei rapporti con Paesi Terzi.

La seconda, avente per oggetto una misura emergenziale, quale è l'imposta sulle transazioni digitali, può e forse dovrebbe essere applicata al più presto per ragioni di mera opportunità politica.⁹⁰

Ma è evidente che la logica che le sostiene richiede un percorso e una condivisione paralleli.

Come vedremo, i vari Paesi dell'Unione si stanno muovendo in ordine sparso, soprattutto per ovvie ragioni legate agli interessi nazionali. Alcuni Paesi spingono per un'adozione rapida e condivisa di soluzioni sia di breve che di lungo periodo⁹¹, altri Paesi⁹² si mostrano invece reticenti a condividere le iniziative in tal senso, preoccupati di perdere l'attrattività dei propri territori.

⁹⁰ T. Di Tanno, *“La web Tax europea: una misura innovativa ed emergenziale”*, in Corr. Trib., 2018, pagg. 1531 e ss.

⁹¹ Prime fra tutte Italia, Spagna, Francia, Germania e Gran Bretagna. Si veda la dichiarazione congiunta dell'Ecofin di Tallin del settembre 2017 e il comunicato congiunto del G20 tenutosi a Buenos Aires il 18-19 marzo 2018.

⁹² In primis Irlanda, Lussemburgo e Olanda, sui cui territori hanno trovato residenza e operatività all'interno della UE, tra le più importanti multinazionali del Web.

2.2.3) La proposta di Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

Il tema è stato affrontato per la prima volta nel 2001, ma le discussioni si sono prolungate negli anni successivi, fino ad arrivare al 2011, quando è stata annunciata la prima Proposta di Direttiva, Com 121 (2011) del 6 marzo 2011, non approvata dal Consiglio dell'Unione Europea.

Nel 2016 il progetto è ritornato nell'agenda della Commissione, che ha nuovamente rilanciato l'argomento, con la proposta di direttiva COM (2016) 683 del 25 ottobre 2016.

Recentemente la Commissione Europea⁹³ ha ribadito che la proposta della CCCTB è ancora attuale, al pari delle altre proposte sul tavolo volte ad arginare le medesime criticità.

L'ottica in cui s'inserisce la proposta CCCTB è quella del lungo periodo, in quanto auspica il superamento del “*separate entity approach*”⁹⁴ e del “*arm's length standard*”,⁹⁵ che sono i criteri, previsti a livello internazionale, ai fini dell'allocazione dei redditi tra i soggetti facenti parte di gruppi multinazionali.

⁹³ European Commission, COM(2019) 8 final, communication from the commission to the european parliament, the european council and the council, Strasburgo, gennaio 2019. Si riporta un breve passaggio: “*The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), for example, was first proposed in 2011, as a modern, business-friendly and fair corporate tax system for the entire EU. The CCCTB, relaunched in 2016, would deliver unprecedented simplicity, ease of business and legal certainty for companies, while also ensuring that multinationals paid a fair share of tax proportionate to where they generate their profits. However, the CCCTB remains on the negotiating table in the Council, as Member States continue to try to unanimously agree on the future of corporate taxation*”.

⁹⁴<http://www.businessdictionary.com/definition/single-entity-approach.html>. A method used to assess taxes on intercompany transactions that occur between two separate entities that are treated for tax purposes as divisions within the same company. The approach assumes that some intercompany obligations should be treated as if they occur between two separate companies. La base giuridica di riferimento è l'art. 7 del Modello OCSE per le convenzioni internazionali, che detta i criteri ai fini della determinazione del reddito d'impresa della stabile organizzazione. Esso si fonda sul cosiddetto “*functionally separate entity approach*” (o “*metodo dell'impresa indipendente*”), con la conseguenza che la stabile organizzazione deve essere trattata ai fini impositivi come un'impresa autonoma dalla casa madre.

⁹⁵ 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

Il criterio, per l’allocazione dei redditi delle multinazionali, previsto invece dalla CCCTB, è fondato sul cosiddetto “*apportionment*”.

Il calcolo, ipotizzato dalla proposta europea, della “*Base Imponibile Comune Consolidata*” dei gruppi multinazionali è tutt’altro che immediato⁹⁶, ma in sostanza si propone che, gli utili imponibili consolidati di un gruppo societario multinazionale, siano divisi tra gli Stati membri in cui opera il gruppo facendo ricorso ad una formula⁹⁷ di ripartizione appositamente concepita, di natura complessa, ma che in pratica fonda l’allocazione dei redditi tra le società del

pattuito per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti. In particolare l’Art. 9, Modello di Convenzione OCSE (traduzione): “Allorché ... le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni, convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza”. Lo stesso concetto è trasfuso nell’art. 110, co. 7, TUIR “*I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente, controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa sono 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. [...]».*

⁹⁶ Innanzitutto le norme proposte sarebbero obbligatorie per i gruppi di imprese che abbiano un fatturato consolidato superiore a 750 milioni di euro nell’esercizio finanziario e:

- siano costituite in modo permanente in base al diritto di uno Stato membro dell’UE;
- appartengano a un contribuente residente a fini fiscali nell’UE.

Anche le imprese più piccole e le start-up il cui fatturato si situa al di sotto di tale soglia potrebbero partecipare a tale sistema su opzione.

Il progetto di direttiva propone una definizione molto ampia di base imponibile. Secondo le norme proposte, tutti i ricavi saranno tassabili, a eccezione di quelli espressamente esentati. Il progetto elenca i ricavi esentati, in cui rientrano gli utili di stabili organizzazioni di una società situata nello Stato in cui la società ha la sede centrale e i redditi derivanti da dividendi o dalla vendita di azioni detenute in una società al di fuori del gruppo. Inoltre il progetto di norme propone la deduzione dai ricavi imponibili dei costi connessi all’attività d’impresa e di altri costi. Il progetto prevede anche un elenco dei costi non deducibili. E’ prevista altresì una deduzione fiscale in tutta l’UE per le imprese che investono in ricerca e sviluppo. Le imprese che spendono fino a 20 milioni di euro in R&S avrebbero il diritto a una deduzione aggiuntiva annua del 50% e a una deduzione aggiuntiva del 25% sugli importi eccedenti i 20 milioni di euro. Le piccole start-up avrebbero il diritto di dedurre il 100% dei loro costi in R&S che non superano i 20 milioni di euro, a condizione che tali piccole società non abbiano imprese consociate.

⁹⁷ Si veda, al riguardo, l’art. 28, par. 1 della proposta di direttiva COM(2016)683 che ricalca il disposto dell’art. 86 della proposta di direttiva COM(2011)121 e che prevede quanto segue: “*the consolidated tax base shall be shared between the group members in each tax year on the basis of a formula for apportionment. In determining the apportioned share of a group member A, the formula shall take the following form, giving equal weight to the factors of sales, labour and assets: ...*”.

gruppo su tre fattori: l'ammontare delle vendite, il personale – inteso quale spesa totale per il personale e numero di dipendenti -, e il valore dell'attivo patrimoniale (esclusi i beni immateriali e le attività finanziarie).

Sulla base del meccanismo proposto, ciascuno Stato membro sarà poi in grado di tassare, alla propria aliquota d'imposta nazionale, la percentuale di utili assegnatagli.

Il sistema in pratica prevede di considerare l'Unione Europea come un mercato unico ai fini dell'imposta sulle società.

Gli obiettivi che si prefigge tale sistema sono molteplici.

L'introduzione della CCCTB, secondo gli organi comunitari, permetterebbe di ridurre i costi amministrativi e di migliorare la certezza del diritto per le imprese, uniformando il calcolo dei loro utili imponibili in tutti i paesi dell'UE.

Le nuove norme aiuterebbero inoltre gli Stati membri nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva semplificando le attività transfrontaliere, promuovendo gli scambi ed eliminando i confini e le asimmetrie fra i regimi dei diversi Stati coinvolti.

Gli obiettivi di base di questo regime, dunque, dovevano essere l'aumento della competitività a livello comunitario, l'espansione delle attività economiche, la promozione della crescita e dello sviluppo nei singoli mercati. Tuttavia, non è stato imposto agli Stati alcun obbligo di applicazione e, a causa dei molti pareri discordanti espressi, non si è riusciti a giungere, per il momento, a un accordo definitivo.

Al fine di favorire un progresso rapido, infatti, si è previsto un procedimento graduale costituito da due fasi: prima una Common Corporate Tax Base (CCTB) e in un momento successivo la CCCTB.

Questo approccio prevede innanzitutto di trovare un accordo sulla base comune per far conoscere alle imprese quali sono le opportunità, dopodiché di introdurre il consolidamento al fine di poter fruire dei vantaggi offerti.

Per la prima volta, quindi, le imprese potrebbero avere a disposizione un corpus unico di norme, in grado di garantire giustizia e di combattere le tecniche di evasione fiscale poste in essere da molte multinazionali. Tuttavia, ciò non significa che ci sarà un'armonizzazione delle aliquote dei diversi Paesi, ma soltanto una coesione tra i regimi fiscali nazionali.

Alcuni esperti⁹⁸ ritengono che siano numerosi i vantaggi che si potranno attribuire all'introduzione della CCCTB, in quanto consente di:

- colmare le lacune attualmente esistenti nella disciplina di trasferimento degli utili ai fini fiscali;
- incoraggiare le imprese a finanziare le attività mediante capitale, evitando così di dover ricorrere all'indebitamento;
- favorire l'innovazione mediante incentivi fiscali alle attività di ricerca e sviluppo;
- creare un sistema efficiente, trasparente ed equo per il calcolo della base imponibile, riformando in modo sostanziale la tassazione societaria all'interno del territorio europeo e migliorando il mercato unico;
- eliminare le asimmetrie tra diversi sistemi nazionali;
- fornire maggiore sostegno alla crescita, all'occupazione e agli investimenti.⁹⁹

Secondo quanto riportato nella Comunicazione della Commissione¹⁰⁰, con l'applicazione di questa proposta si possono ottenere diversi benefici, tra i quali

⁹⁸ C. Scardino, Tassazione delle società: verso la base imponibile comunitaria, in www.ipsoa.it, 12 marzo 2018.

⁹⁹ In altre parole, una base imponibile comune (perlomeno a livello comunitario), farebbe mancare alla radice le cause d'innescio di fenomeni quali il transfer pricing, il treaty shopping, le asimmetrie informative e i controlli incrociati tra Paesi differenti, gli arbitrati fiscali.

¹⁰⁰ Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società COM (2016) 683, 25 ottobre 2016.

l'aumento degli investimenti e dell'occupazione pari rispettivamente al 3.4% e allo 0.6%; una crescita complessiva fino all'1.2%; una diminuzione dei costi fino al 67% per la costituzione di una società figlia, favorendo l'espansione all'estero delle imprese.

In conclusione, la Commissione Europea ritiene che questo strumento è necessario e utile per rivedere le norme in tema di stabile organizzazione e di tassazione dei profitti, attribuendo maggiore importanza al luogo in cui viene creato il valore delle attività.

I principali limiti infatti, riguardano le difficoltà a rispondere alle diverse esigenze degli Stati, il ristretto ambito territoriale, la mancata attribuzione di un ruolo e di una valorizzazione ai nuovi drivers, come gli intangibles e i Big Data; infine, non si riesce a risolvere il problema del nesso con il territorio, in quanto si presuppone che nei Paesi in cui si deve ripartire la base imponibile l'impresa sia fisicamente presente.¹⁰¹

Come dicevamo all'inizio del paragrafo, l'ipotesi di CCCTB si inserisce nelle strategie definite "a lungo termine", per contrastare il fenomeno in esame. Sebbene si tratti solamente di una proposta, l'iter di approvazione si prevede molto difficile e irto di ostacoli.

Infatti si deve evidenziare che, a fronte di una tendenziale coincidenza di approccio da parte dell'OCSE e dell'Unione Europea sulla strategia "*a breve termine*" – fondata essenzialmente sul rafforzamento delle discipline antielusive e sulla modifica delle nozioni di stabile organizzazione materiale e personale, al di fuori, dunque, dell'approvazione di regole *ad hoc* per le imprese dell'economia digitale – per quanto riguarda le strategie "*a lungo termine*", c'è una sostanziale discordanza di vedute. Infatti, alle iniziative come quella della Commissione Europea in tema di CCCTB, fondata su criteri di "*apportionment*"

101 T. GASPARRI, Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza, in "www.fiscoequo.it", 19 ottobre 2017.

dei redditi tra le società facenti parte di un unico gruppo multinazionale, si contrappone lo scetticismo dell'OCSE rispetto a tali criteri, ritenuti suscettibili di originare forti differenziazioni, o forse meglio discriminazioni, tra imprese operanti con modalità tradizionali e imprese che offrono beni e servizi servendosi di infrastrutture digitali.

Per concludere, anche la Commissione Europea, nel marzo 2018, in sede di redazione della proposta di revisione del concetto di stabile organizzazione, pur evidenziando che la CCCTB potrebbe essere una soluzione ottimale per la tassazione dei redditi transfrontalieri, esprime tutto il suo scetticismo circa la risoluzione delle criticità afferenti alle imprese dell'economia digitale: *“... vale la pena sottolineare che la proposta di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB) costituirebbe la soluzione ottimale per garantire una tassazione societaria più equa ed efficiente nell'UE. Tuttavia la CCCTB, considerato il suo campo di applicazione attuale, non offrirebbe una soluzione strutturale ad alcune importanti sfide connesse alla tassazione delle imprese dell'economia digitale. Ciò è dovuto al fatto che la CCCTB ha un campo di applicazione limitato (in quanto è obbligatoria unicamente per le grandi società multinazionali) e che la definizione di stabile organizzazione nella CCCTB deriva da quella attualmente applicata a livello internazionale. Inoltre, nella CCCTB le regole per l'attribuzione degli utili (la formula di ripartizione) potrebbero non tenere sufficientemente conto delle attività digitali di un'impresa. Le norme concernenti un nesso imponibile per le attività digitali dovrebbero essere incluse nella CCCTB. Inoltre, per quanto riguarda la ripartizione degli utili dei grandi gruppi multinazionali, l'approccio della formula di ripartizione dovrebbe essere adeguato nella CCCTB per tenere in debita considerazione le attività digitali. La Commissione accoglie con favore le modifiche figuranti nelle relazioni della commissione per i problemi economici e monetari del Parlamento*

*europeo sulla base imponibile comune per l'imposta sulle società e sulla CCCTB, che costituiscono una buona base per i lavori futuri volti a garantire un'equa tassazione delle attività digitali . La Commissione è pronta a lavorare con gli Stati membri e con il Parlamento per valutare come integrare nella CCCTB le disposizioni della presente direttiva”.*¹⁰²

¹⁰²European Commission, *Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, proposta di direttiva europea COM(2018) 147 final, 21 marzo 2018. Relazione italiana pag.4.

2.2.4) La proposta comunitaria sul concetto di stabile organizzazione

La rivisitazione del concetto di stabile organizzazione, avente il fine principale di superare le criticità di tassazione delle imprese digitali, è stata avanzata dalla Commissione Europea con la proposta COM (2018) 147 final del 21 marzo 2018.

Bisogna premettere che la proposta in esame, nonché l'altra riguardante la Interim Web Tax che si analizzerà nel prossimo paragrafo, sono per così dire condivise, o meglio fatte proprie dall'OCSE, per lo meno nei loro contenuti essenziali, nell'ambito del progetto BEPS¹⁰³, ma anche dal G20 in molte delle sue ultime raccomandazioni¹⁰⁴, come del resto già visto e analizzato nella trattazione che precede.

Si ricorda invece che la proposta della CCCTB è di esclusiva emanazione comunitaria.

La proposta in esame è forse quella più dirompente, e probabilmente quella di portata più generale, tra tutte quelle sul tavolo.

Le attuali norme in materia di imposta sulle società si basano sul principio che gli utili dovrebbero essere tassati nel luogo in cui è creato il valore.

Tuttavia tali norme sono state per la maggior parte concepite a partire dall'inizio del ventesimo secolo¹⁰⁵ per settori tradizionali, e definiscono ciò che

¹⁰³Relazione dell'OCSE sull'azione 1 BEPS, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy" (far fronte alle sfide fiscali dell'economia digitale), 2015.

¹⁰⁴ Conclusioni del Consiglio (5 dicembre 2017) – Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell'economia digitale (FISC 346 ECOFIN), 1092.

¹⁰⁵ Si veda S.M. CARBONE, *Stabile organizzazione e gruppo di imprese nel diritto internazionale tributario*, in "Rivista di diritto internazionale privato e processuale" n. 1/1980. Se nell'ordinamento tributario italiano il concetto di stabile organizzazione è stato definito normativamente solo nel 2003, gli accordi internazionali per evitare le doppie imposizioni hanno sempre conosciuto il concetto di stabile organizzazione, ancorché il concetto stesso abbia subito una certa evoluzione con il passare del tempo. Tali accordi, peraltro, ebbero origine dai lavori che all'epoca si svolgevano già nell'ambito della Società delle Nazioni nel settore della doppia imposizione internazionale. Infatti, i primi risultati significativi in materia di organizzazione sono registrabili agli inizi del XX secolo quando – compresa l'esigenza di creare dei testi uniformi utilizzabili nei negoziati bilaterali – cominciarono ad apparire dei riferimenti, anche se non molto dettagliati, al concetto di "*stabilimento permanente*" e poi di "*stabile organizzazione*".

dà luogo a un diritto di tassazione in un paese (“dove tassare”) e quale percentuale del reddito delle società è imputata a un paese (“quanto tassare”), per lo più sulla base del fatto di avere una presenza fisica in tale paese e senza tenere conto del valore creato dalla partecipazione degli utenti in tale giurisdizione.

Ciò significa che, persone non residenti ai fini fiscali in un determinato Paese, sono soggette alle Imposte Dirette di detto Stato, soltanto se hanno una presenza che costituisce una stabile organizzazione¹⁰⁶. Tuttavia tali norme non consentono di tener conto della portata globale di attività digitali per le quali la presenza fisica non costituisce più un requisito necessario per poter fornire beni/servizi digitali. Occorre quindi disporre di nuovi indicatori della presenza economica significativa al fine di determinare i diritti di imposizione in relazione ai nuovi modelli di imprese digitali.

Prima di andare avanti nell’excursus storico, si deve evidenziare che recentemente il legislatore italiano, con la legge n.205 del 27 dicembre 2017, ha fatto un timido tentativo di revisione del concetto di stabile organizzazione, nel senso sopra delineato, introducendo nella “*positive list*”¹⁰⁷ dell’articolo 162 del TUIR la lettera f-bis, e cioè stabilendo che l’espressione “stabile organizzazione” comprende (anche): “*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*”.¹⁰⁸

In effetti, lavori specifici furono effettuati dal Comitato finanziario della Società delle Nazioni, che dagli anni Venti sino al 1946 elaborò una serie di progetti di Convenzioni fiscali nell’ambito dei quali il concetto di stabile organizzazione registrò sicuramente un’evoluzione positiva, senza però raggiungere lo scopo di elaborare una definizione della stabile organizzazione universalmente accettata, neppure nell’ultimo modello di Convenzione adottato a Londra nel 1946.

¹⁰⁶ Così come definita all’Articolo 5 del modello di convenzione fiscale dell’OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, che sarebbe poi il risultato aggiornato di quanto riportato nella Nota che precede.

¹⁰⁷ Per “*Positive list*” s’intende la lista delle fattispecie elencate al comma 2 dell’articolo 162 del TUIR, che integrano il concetto di stabile organizzazione, contrapposta alla “*Negative list*”, che sarebbe l’elenco delle fattispecie di cui al comma 4 del medesimo articolo, che al contrario definisce i casi specifici in cui NON si è in presenza di una Stabile Organizzazione.

¹⁰⁸ Per completezza di trattazione si riporta l’intero articolo 162 del TUIR del 22/12/1986 n.917.

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:

- 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, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario e dalla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.

3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

4. Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione "stabile organizzazione" non comprende:

- a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;
- f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) a e).

4-bis. Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario.

5. Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

6. Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a

In sede OCSE, fin dalla fine degli anni '90, cioè dal momento in cui si stava assistendo al diffondersi del c.d. commercio elettronico, si è cercato di modificare la nozione di stabile organizzazione.

Al fine di evitare la modifica dei numerosi Trattati in vigore all'epoca, si è lasciata inalterata la nozione prevista dall'articolo 5 del Modello, e si è scelto invece di modificare il solo Commentario¹⁰⁹ a tale articolo, in modo tale da estendere la nozione di stabile organizzazione a nuove fattispecie sino ad allora fuori da una specifica regolamentazione.

Ad esempio nel Commentario si affrontano definizioni e tematiche quali quelle di "sito web", "server", "Internet Service Provider (ISP)", "Internet

meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4.

7. Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese.

7-bis. Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

8. Nonostante quanto previsto dal comma 7, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135 o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478 che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. 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 se' motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

¹⁰⁹ OCSE, "Commentario all'art.5 del modello di convenzione OCSE".

Content Provider (ICP)”, chiarendo caso per caso, quando e in quale misura, si è in presenza o meno di una stabile organizzazione sul territorio di uno Stato.¹¹⁰

Più recentemente invece, l’OCSE, sulla spinta del progetto BEPS precedentemente analizzato, è ritornata sull’argomento con *l’Inclusive Framework (IF) on BEPS*, pubblicando un *Interim Report* dal titolo “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”,¹¹¹ propedeutico alla redazione del *Final Report* definitivo, previsto per il 2020.

L’Interim Report sottolinea come, nell’ottica di una auspicata rielaborazione del concetto di *nexus (connessione/collegamento)* e delle regole di allocazione dei profitti, manchi ancora un consenso globalmente condiviso su soluzioni a lungo termine; consenso necessario per mantenere coerente il sistema delle norme fiscali internazionali ed evitare le conseguenze negative che potrebbero

¹¹⁰ Ad esempio il Commentario, aggiornato al 2017, a partire dal par.122 chiarisce che un “*un sito WEB*”, che altro non è che una combinazione di software e dati elettronici, per loro natura immateriali, non è idoneo a costituire una “sede fissa di affari”, nel senso dell’art.5, il quale richiede la materialità di un luogo, come ad esempio l’esistenza di locali, magazzini, macchinari, attrezzature etc.

Diversamente il “*SERVER*”, attraverso cui il sito web è reso disponibile, essendo un elaboratore dotato di una propria fisicità, può integrare una stabile organizzazione materiale, purché ne rispetti gli ordinari requisiti, vale a dire:

- La fissità: il server deve permanere nel territorio dello Stato per un periodo di tempo congruo. La caratteristica della fissità va intesa non tanto come ancoraggio al suolo, bensì come collegamento di natura economico/funzionale, non temporaneo, tra il server e uno spazio geografico determinato;
- La strumentalità rispetto allo svolgimento dell’attività: è necessario che esso sia preposto allo svolgimento delle preminenti funzioni connesse all’attività caratteristica dell’impresa estera, che deve essere in tutto o in parte svolta attraverso il server. A tal fine non è rilevante l’impiego di personale o meno; relativamente al commercio elettronico valgono le stesse regole elaborate per le altre apparecchiature automatizzate.

Ovviamente, perché il *Server* possa essere riconosciuto come “stabile organizzazione” è necessario che l’attività svolta per il suo tramite non sia meramente preparatoria o ausiliaria, nel senso previsto dall’art.5, par.4, del Modello OCSE. E’ quindi necessario compiere un’analisi caso per caso, avendo riguardo alle attività svolte concretamente dall’impresa tramite il server.

¹¹¹Del marzo 2018 e composto di 8 capitoli:

- 1) Introduction to the interim Report on the tax challenges arising from digitalization;
- 2) Digitalization, business models and value creation;
- 3) Implementation and impact of the BEPS package;
- 4) Relevant tax policy developments;
- 5) Adapting the International tax system to the digitalization of the economy;
- 6) Interim measures to address the tax challenges arising from digitalization;
- 7) Beyond the International tax rules: the impact of digitalization on other aspects of the tax system;
- 8) Conclusion to the interim Report on the tax challenges arising from digitalization.

sorgere dall'adozione di misure unilaterali, in termini di rischio di doppia imposizione e complessità della disciplina.

L'OCSE non è, dunque, ancora approdata a soluzioni definitive alle sfide poste dall'economia digitale, rinviando la soluzione al 2020.

Anche se dalla recente riunione dello stesso IF citato in precedenza, tenutasi nel gennaio 2019, è stata pubblicata una *Policy Note*¹¹² che traccia la via da seguire per l'elaborazione di una soluzione condivisa, articolata su due pilastri.

Il primo pilastro riguarda la corretta allocazione dei profitti delle Web Company, attraverso un restyling delle regole di *transfer pricing* e un ripensamento del nexus che lega l'impresa al territorio dello Stato in cui opera, tenendo conto del concetto di “*marketing intangibles*”, del contributo degli utenti nella creazione di valore e della nozione di significativa presenza economica (declinata nel senso di *significativa presenza digitale*).

Il secondo pilastro si propone, invece, di affrontare i rimanenti problemi di erosione della base imponibile e allocazione dei profitti, attraverso l'elaborazione di due soluzioni: una clausola di inclusione dei ricavi, e una tassazione dei flussi finanziari in uscita.

La Commissione Europea, prendendo soprattutto spunto dalle posizioni dell'OCSE, ha dato un'accelerazione al processo, emanando la proposta di Direttiva in esame.

Come già accennato, la proposta in esame, che va a modificare un istituto, quello della “stabile organizzazione”, riconosciuto come un concetto basilare del diritto tributario internazionale, dovrebbe quindi essere una sorta di *soluzione definitiva*, o più specificatamente, la migliore soluzione possibile alle problematiche in esame, o anche l'unica possibile secondo alcuni importanti

¹¹² OCSE, “Addressing the tax challenge of the digitalisation of the economy”, Policy Note, 23 gennaio 2019.

esponenti della dottrina¹¹³. Ma si sa che a volte *il meglio è nemico del bene*. Come vedremo infatti, tale proposta presenta più di un problema applicativo.

Partiamo però da un'analisi tecnica.

L'articolo 4 della proposta afferma che la stabile organizzazione di una società in uno Stato Membro sussiste quando la stessa ha, all'interno dello Stato, una presenza digitale significativa.

Questa “*presenza digitale significativa*” sussiste, secondo il dettato comunitario, se un'impresa, nel corso del periodo d'imposta, svolge l'attività di fornitura di servizi digitali, e se sono soddisfatte una o più delle seguenti condizioni:

¹¹³ R.LUPI, *Web tax: si tratta di allargare il concetto di stabile organizzazione*, Fondazione Studi Tributarî, Maggio 2015. Si riporta un estratto: “*L'economia digitale ha consentito di cedere beni e prestare servizi via «internet», rendendo necessario l'adeguamento dello strumentario concettuale previsto per la determinazione dei tributi. Non si tratta di tassare il web, che sarebbe come tassare "la carta", o "il telefono", o "la televisione" (parlare di web tax ha lo stesso senso, ambiguo e generico, che avrebbe parlare di paper tax o di phone tax o di television tax). Si tratta di adeguare i criteri di determinazione e localizzazione dei concetti rilevanti ai fini tributari, cioè reddito e consumo, alle possibilità offerte dal web. Oggi infatti un soggetto non residente riesce a rendere visibili messaggi, ad esempio pubblicitari, in altri Paesi, senza avere in essi strutture di alcun tipo, come pure a vendere beni digitali (video e software). Per i beni reali invece, come amazon e altri venditori via internet, il web è solo una vetrina, un catalogo virtuale. Per quanto riguarda la tassazione del consumo è tutto relativamente facile, i venditori si identificano e pagano iva nei paesi dei clienti, mentre il problema è solo reprimere la pirateria di chi informaticamente, evade, puramente e semplicemente, prende i soldi e non paga. Le aziende organizzate, però, già pagano IVA nel paese degli acquirenti consumatori finali e far loro prendere la partita IVA (come il famoso emendamento Boccia) non risolve il problema del reddito. Qui va abbandonata la ridicola rilevanza del luogo dove è ubicato il server come "stabile organizzazione"; si tratta piuttosto di modificare quest'ultimo concetto per adeguarlo alle possibilità di operare sul territorio, in modo informatico, senza una presenza fisica. Nella pubblicità online e anche nella vendita diretta di software a clienti italiani è facile prevedere una stabile organizzazione, estendendo il concetto anche ai servizi forniti via internet da un non residente a un cliente pagante italiano. Non è questione di norma antielusiva, ma di modifica di un concetto che è stato superato dall'evoluzione tecnologica. Resta fermo il presupposto secondo cui nelle vendite internazionali il reddito è imponibile nel paese del fornitore e il consumo in quello del cliente. Solo che un pezzo dell'attività produttiva, grazie a internet, si colloca anch'esso nel paese del cliente. Il problema è piuttosto come valorizzare il reddito della stabile organizzazione, che sarebbe un troncone di un network complessivo, estratto dal contesto. Quando si vendono beni materiali e internet funge solo da vetrina informatica, questo criterio appare fuori luogo visto che la prestazione ha ad oggetto pur sempre un bene materiale, fisicamente consegnato da una filiera che produce redditi nel paese del cliente. Se si dovesse prevedere anche qui una stabile organizzazione, per una prestazione che non si esaurisce affatto su internet, il reddito attribuito dovrebbe essere corrispondentemente inferiore”.*

a) la parte dei ricavi totali ottenuti nel corso di tale periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti (sia privati che imprese) situati nello Stato membro considerato nel corso di detto periodo d'imposta è superiore a 7 milioni di euro;

b) il numero di utenti (sia privati che imprese) di uno o più di tali servizi digitali che sono situati nello Stato membro considerato nel corso di tale periodo d'imposta è superiore a centomila;

c) il numero di *contratti commerciali* per la fornitura di servizi digitali che vengono conclusi nel corso di tale periodo d'imposta, da parte di utenti situati nello Stato membro considerato, è superiore a tremila.

Per quanto riguarda gli utenti, si considerano situati in uno Stato membro quando utilizzano un dispositivo, nello Stato membro, per accedere all'interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali, il tutto ovviamente rapportato al periodo d'imposta. Lo Stato membro in cui è utilizzato il dispositivo dell'utente è determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione.

Per quanto invece riguarda le specifiche dei "*contratti commerciali*", si considerano tali quelli stipulati tra soggetti esercitanti l'attività d'impresa, cioè sia il fornitore che l'utilizzatore (residente nello Stato membro dove avviene il consumo o che ha in esso una stabile organizzazione) devono essere due soggetti esercitanti l'impresa (o arti e professioni per quanto riguarda l'Italia).

Per quanto riguarda infine la quantificazione dei ricavi (che come detto deve essere maggiore di 7 milioni di euro per verificarsi il requisito in esame), viene individuata quale quota parte dei ricavi totali mondiali dell'impresa, in ragione del numero di volte in cui i dispositivi vengono utilizzati dagli utenti del Paese in

questione. Per esemplificare, se un'impresa ha 100 milioni di ricavi¹¹⁴ a livello mondiale, e gli utenti situati (come sopra specificato) nello Stato in esame, sono il 10% degli utenti totali, si quantificheranno realizzati in quel Paese 10 milioni di ricavi.

Ovviamente l'imposta da pagare dovrà essere commisurata al reddito attribuibile alla stabile, e non certo ai ricavi (come invece è stata pensata la "Interim Web tax" che analizzeremo nel prossimo paragrafo).

Il criterio per la determinazione del reddito da attribuire alla stabile organizzazione "digitale" non è certo di immediata lettura.

Tutto l'articolo 5 della Proposta è dedicato alla determinazione del suddetto reddito. In particolare il par. 2 stabilisce che: *"Gli utili attribuibili alla presenza digitale significativa o in relazione a essa sono quelli che la presenza digitale avrebbe realizzato se fosse stata un'impresa separata e indipendente che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, in particolare nelle sue relazioni con altre parti dell'impresa, tenendo conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti, attraverso un'interfaccia digitale"*. Correlato a tale paragrafo è il successivo paragrafo 3 che afferma: *"la determinazione degli utili attribuibili alla presenza digitale significativa o in relazione a essa si basa su un'analisi funzionale"*.

Quindi è necessario analizzare le funzioni che concretamente svolge la "stabile digitale", in modo da attribuire ad essa, in maniera più o meno analitica, la quota parte di: rischi, proprietà economica degli attivi, pertinenza dei costi di sviluppo,

¹¹⁴ Ai sensi dell'art.3, par.1, punto 6 della Proposta di Direttiva si considerano "ricavi": *"i proventi della vendita e di altre operazioni, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altri tributi e prelievi riscossi per conto delle agenzie governative, di natura monetaria o non, inclusi i proventi della cessione di attivi e diritti, gli interessi, i dividendi e altre distribuzioni di profitti, i proventi di liquidazioni, i canoni, i sussidi e le sovvenzioni, i doni ricevuti, le retribuzioni e le gratifiche. Tra i ricavi rientrano anche i doni di natura non monetaria effettuati da una società soggetta a imposta. Sono esclusi i capitali raccolti da una società soggetta a imposta (equity) o il debito a essa rimborsato"*.

potenziamento, mantenimento, protezione e sfruttamento delle attività dell'impresa economicamente rilevanti.

Nel successivo paragrafo 5, la Proposta di Direttiva fa una lista, esemplificativa ma non certo esaustiva, di quelle che potrebbero essere le “attività economicamente rilevanti”:

a) la raccolta, l'archiviazione, il trattamento, l'analisi, la diffusione e la vendita di dati a livello di utente;

b) la raccolta, l'archiviazione, il trattamento e la visualizzazione dei contenuti generati dagli utenti;

c) la vendita di spazi pubblicitari online;

d) la messa a disposizione sul mercato digitale di contenuti creati da terzi;

e) la fornitura di qualsiasi servizio digitale non elencato alle lettere da a) a d).

Per concludere, il paragrafo 6, sempre dell'articolo 5, dispone che il contribuente, dopo aver svolto la suddetta analisi funzionale, debba determinare gli utili della stabile utilizzando il metodo del *transfer pricing* noto come *profit split*.¹¹⁵

Senza addentrarci nell'analisi tecnica del citato metodo di transfer pricing¹¹⁶, appaiono evidenti fin da subito le difficoltà applicative nella determinazione degli utili. A parere di chi scrive, già di per sé, il Profit Split è uno dei metodi di

¹¹⁵ Il metodo del Profit Split consiste nella ripartizione dell'utile derivante da una vendita o da una serie di vendite effettuate tra due imprese collegate. L'utile, una volta determinato “globalmente”, viene ripartito in proporzione alle determinate tipologie di costi sostenuti dalle due imprese. Il suo utilizzo è considerato di ultima istanza dall'OCSE, dato che si allontana dal criterio della comparazione con transazioni di mercato. Tuttavia, esso può essere indicato, oltre che nei casi in cui non risulti possibile individuare nessuna transazione tra imprese indipendenti che sia comparabile a quella da verificare, anche nei casi in cui il rapporto instaurato tra le imprese associate assuma le caratteristiche di una joint venture contrattuale, generalmente caratterizzata da un accordo tra i partecipanti per la ripartizione degli utili ricavati dall'impresa comune.

¹¹⁶ Che peraltro non è il solo metodo applicabile, ben potendo il contribuente chiedere o applicare un metodo differente ritenuto più appropriato, visti i risultati dell'analisi funzionale.

transfer pricing più complessi e difficili da applicare nella realtà operativa.¹¹⁷ Nelle fattispecie prospettabili poi ai possibili casi in esame, diventa ancor più inaccessibile visto che di fatto risulta applicabile solamente un Profit Split in assenza di transazioni comparabili.

Tornando a guardare la questione in esame “*dall’alto*”, possiamo senz’altro affermare che si tratta di un approccio innovativo alla tassazione del reddito transnazionale, che si rifà ad una nozione nota (quella della stabile organizzazione), ma ne plasma *ex novo* i contenuti. E’ perciò un’impostazione che, in definitiva, prende in considerazione non tanto l’ubicazione delle strutture materiali e umane destinate allo sviluppo dell’interfaccia ed alla produzione dei servizi digitali, quanto il luogo in cui si trovano gli utenti finali, elevandolo a criterio di collegamento impositivo.

Come si accennava in precedenza, parrebbe quindi la soluzione ideale, in quanto *Tradizionale, Efficace e Analitica*.

¹¹⁷ P. VALENTE, Il metodo Transactional Profit Split nella disciplina OCSE del Transfer Pricing, in Il FISCO, 16/2011, pagg. 2537 e ss. : “*Per i prezzi di trasferimento diventa sempre più strategico il metodo di calcolo del profit split. L’Eu joint transfer pricing forum (JTPF) - comitato di esperti istituito dalla Commissione europea con finalità consultive in materia di transfer pricing - ha, infatti, pubblicato il documento dal titolo «The application of the profit split method within the EU» intendendo dare risposta a due punti relativi al profit split method, ovvero: (i) quando usare tale metodo (i.e. in quali circostanze può essere considerato il metodo di transfer pricing più appropriato) e (ii) come utilizzarlo per ripartire il profitto. Il profit split method (Psm), in Italia conosciuto come «metodo di ripartizione degli utili», rappresenta uno dei metodi di transfer pricing più discussi e controversi tra quelli previsti dalle Linee Guida Ocse (Capitolo II). In generale, il Psm permette di ripartire il profitto derivante da una transazione tra parti correlate sulla base di un razionale economico valido, al fine di ottenere un risultato in linea con quello che parti indipendenti avrebbero raggiunto in circostanze comparabili. Con riferimento al primo punto oggetto di analisi, il JTPF riporta delle brevi domande e risposte e propone alcuni esempi pratici. Con riferimento alle modalità di ripartizione del profitto (secondo punto oggetto di analisi), viene riportata una lista di chiavi di allocazione, raggruppate nelle seguenti categorie (di cui sono riportati alcuni pro e contro negli allegati): fattori basati sul personale (e.g. numero di dipendenti, remunerazione); fattori basati sulle vendite o altri indicatori di volume (e.g. ricavi, volume degli scambi); fattori basati sui beni immobilizzati (e.g. valore dei principali asset operativi, degli asset gestiti, dei tassi di royalty o franchisefee); fattori basati sui costi (e.g. spese operative, costo del venduto, costi di marketing, spese di sviluppo degli IP, costi R&S); altri fattori (e.g. fattori di ponderazione assegnati alla catena del valore, benchmark esterne o modelli di hedge fund). Tale lista non è da ritenersi esaustiva e «gerarchica», rappresentando piuttosto l’evidenza delle principali chiavi di allocazione utilizzate nella prassi operativa. Come evidenziato nelle conclusioni, il PSM risulta ancora oggi un metodo non molto utilizzato, ragionevolmente a causa dell’elevato grado di soggettività percepito dagli operatori nel meccanismo della ripartizione del profitto”.*

Tradizionale in quanto innova uno degli istituti tradizionali del diritto tributario internazionale; Efficace perché si inserisce in un solco già ampiamente tracciato dagli usuali controlli dell'Amministrazione Finanziaria; Analitica in quanto implica un'individuazione puntuale del reddito in un determinato ambito territoriale.

In realtà però, a parere di chi scrive, ma anche di molti giuristi ed esperti del settore¹¹⁸, non è assolutamente così.

Infatti, l'elaborazione fatta dalla proposta comunitaria è solo *formalmente tradizionale*, perché il nesso con la nozione di stabile organizzazione è più che altro lessicale. Non vi è nulla di meno “*stabile*” dei criteri individuati nella disciplina in esame per ancorare il reddito di un'impresa a un determinato territorio. Anche la supposta efficacia lascia alquanto a desiderare, in quanto non sembra garantire l'utilizzo delle metodologie accertative attualmente usate, non lasciando altresì intravedere valide e ficcanti alternative¹¹⁹. Ma forse i dubbi più evidenti ci sono nell'analizzare l'ipotizzata analiticità. Se è vero infatti che la determinazione del reddito della stabile è dato dalla contrapposizione analitica dei costi ai proventi, è altrettanto innegabile tuttavia che l'analiticità del reddito generato da tale tipologia di contribuenti è influenzato da molteplici fattori aleatori, o meglio, suscettibili di una discrezionalità valutativa estremamente ampia.

L'immaterialità dei beni che generano i proventi (ma che al tempo stesso sono produttivi di costi), infatti, ne favorisce l'allocazione territoriale alternativa (se non talvolta palesemente strumentale) con conseguente difficoltà di individuazione del patrimonio stesso della innovativa stabile organizzazione

¹¹⁸ F. GALLO, Prospettive di tassazione dell'economia digitale, in Dir, merc. Tecn., 1/2016.

¹¹⁹ Nella pratica, in sede di attività istruttoria ed accertativa, gli Uffici Finanziari, nella trattazione delle problematiche afferenti alle tematiche del Transfer Pricing, di fatto non ricorrono mai ai metodi citati (Profit Split), non tanto per la complessità del metodo, quanto per la difficoltà a reperire, tramite gli applicativi in uso, i dati necessari alla ricostruzione del fenomeno. Cosa che invece risulta relativamente semplice utilizzando i metodi più diffusi (tipo CUP o TNMM).

digitale. Non solo. La rilevata immaterialità rende anche oggettivamente difficile (o comunque sia altamente interpretabile) l'individuazione stessa della struttura dei costi, nonché l'identificazione puntuale dei proventi realizzati in un determinato ambito territoriale.

Si tratta di difficoltà che, proprio per il carattere totalmente innovativo della digital economy, anche per quanto attiene alle modalità di creazione del valore, non sembrano risolvibili attraverso il mero rinvio (come prevede la Proposta) alle modalità tradizionali di analisi funzionale proprie della materia del Transfer Pricing (già di per sé complicata nell'accezione del Profit Split Method, come precedentemente accennato).

Solo per fare un esempio, un'attività di raccolta dati, che è tradizionalmente un'attività di routine poco remunerativa, nella digital economy assume un ruolo primario, in grado di generare ricchezza in modo esponenziale. La supposta analiticità della proposta rischia quindi di apparire più come un'affermazione di principio che un obiettivo realmente conseguibile.

Come detto, per aversi una stabile organizzazione digitale, la “presenza digitale” non deve essere trascurabile bensì “*significativa*”. Per quantificare questo aggettivo la Proposta fissa i parametri analizzati in precedenza (in termini di fatturato, numero di utenti, numero di contratti). Questi paletti (che non sono di natura fisica come avviene per il tradizionale concetto di stabile organizzazione) rinviano in maniera più o meno esplicita alla nozione di mercato di riferimento, cioè alla presenza dell'impresa su un certo mercato territoriale.

Se però questa è l'idea di fondo della proposta, essa non coincide per niente con la nozione di stabile organizzazione che si è andata storicamente affermando nel diritto tributario internazionale.

Secondo l'orientamento tradizionale, infatti, la presenza (pur significativa) in un mercato non è di per sé sinonimo di *stabile organizzazione*. In settori

produttivi storici (quindi lontani dalla WEB-economy) non è inusuale che una determinata impresa abbia una presenza massiccia in un certo Stato senza tuttavia realizzarvi alcun radicamento stabile. Ebbene, in tali situazioni, non si è mai giunti a ipotizzare la configurabilità di una stabile organizzazione e, al contrario, si è sempre fatto in modo di tenere ben distinta la *capacità distributiva* della impresa (generatrice di *proventi* ma non di *reddito*) dalla sua idoneità produttiva, vale a dire dalla sua capacità di gestire (a livello locale) una *attività di impresa*, e perciò meritevole di essere assoggettata a tassazione nello Stato in cui tale reddito viene prodotto, risultando connessa a tale attività una serie di *funzioni e di rischi*.

Senza timore di smentita, va quindi affermato con chiarezza che la *presenza digitale significativa* di cui parla la Proposta, non rappresenta un'evoluzione della nozione di stabile organizzazione, ma rappresenta, a tutti gli effetti, una visione completamente diversa del vigente assetto del diritto tributario internazionale.

Vale rammentare infatti che, per ragioni storiche di tutela delle economie più avanzate¹²⁰, il riparto di imposizione tra i vari Stati si basa tuttora sulla tendenziale primazia del criterio della *residenza* (che se vogliamo è il luogo in cui ha origine il capitale da cui scaturisce il reddito). Lo Stato di residenza ha in un certo senso il diritto *principale* a riscuotere le imposte delle proprie imprese, una competenza che possiamo definire *generale*. Il diritto a tassare dello Stato della *Fonte* è, se vogliamo, un diritto *subordinato*, vale a dire limitato ai soli casi in cui un determinato reddito (e non un provento) sia *direttamente e immediatamente* localizzato nel territorio di quello Stato.

¹²⁰ Approfondiremo tale concetto anche parlando, in un prossimo capitolo, della “Web tax Indiana”. Un Paese (l’India) che se è vero che si sta trasformando, per tanti motivi, in una delle potenze economiche mondiali, è pur sempre un ex colonia britannica, in cerca di riscatto da quelle regole fissate a loro tempo dai suoi dominatori.

La Proposta di Direttiva in esame tende, invece, a delineare uno scenario differente in cui è come se il *territorio della fonte (del reddito)*, avesse una rivincita concettuale su quello di *residenza* (del contribuente). Una sorta di inversione dei rapporti di forza. E tutto ciò limitato alle sole web company.

Infatti se a diventare significativa è la *presenza sul mercato* (o, se si preferisce, il consumo sul mercato dei servizi offerti) rischia di diventare poco comprensibile la ragione per cui tale profilo sia essenziale (in termini di integrazione del concetto di stabile organizzazione) per le sole web-company e non anche per le più tradizionali imprese di stampo manifatturiero.

Avremmo perciò da un lato le sole *digital company* che (di fatto) risulterebbero tassate sulla scorta del solo luogo di *consumo* dei propri servizi e a condizione che la presenza su quel mercato possa ritenersi *significativa* (in base a parametri del tutto discrezionali) senza preoccuparsi di accertarne una qualche forma di radicamento stabile (una sorta di presunzione legale assoluta!).

Dall'altro lato, invece, tutte le altre imprese (che potremmo definire della old economy) per le quali al contrario, resterebbe ferma l'impostazione tradizionale, secondo cui la tassazione in uno Stato differente da quello di residenza non è la conseguenza immediata e diretta della forza (commerciale) in quel territorio, ma solo l'esito dell'accertato svolgimento nello stesso di una attività di impresa (e ciò a prescindere dalle modalità di interazione adottate dal cliente finale).

Vi è quindi una scelta di totale *specialità*, di cui occorre avere piena consapevolezza.

In sintesi, si ribadisce, la Proposta di Direttiva COM (2018) 147 final, non rappresenta una semplice *evoluzione integrativa* della nozione di stabile organizzazione – come affermato da alcuni (e come si evince dalla Proposta stessa) – ma costituisce una *novità assoluta*, ispirata ad una *logica di specialità* per il determinato business digitale.

Tale cambiamento di rotta ha un importante *impatto giuridico* perché tende a configurare ex novo le modalità stesse del diritto di stabilimento (e quindi dell'imposizione) come sino ad oggi elaborate nel diritto tributario internazionale, il quale per altro ha suscitato non pochi dibattiti ed aspre critiche.¹²¹

Ma soprattutto, tutto ciò ha un impatto, o meglio, rappresenta una specifica *presa di posizione politica*, come correttamente fanno osservare diversi commentatori.¹²²¹²³

¹²¹ D. STEFANATO, La web tax piace a tutti, ma ha un problema: è sbagliata, Il Foglio, 12 settembre 2017. Interessanti al riguardo le considerazioni dell'autore, secondo il quale: "... *anzitutto va osservato che la residenza fiscale, quale reasonable link con le pretese impositive di uno Stato, non è un incidente di percorso ma un criterio di collegamento collaudato da tempo e oggi privo di alternative: un'impresa è libera di stabilirsi in una certa giurisdizione fiscale e specularmente di non esercitare un analogo diritto con riguardo ad un altro territorio. Non basta che la multinazionale faccia affari e venda in un mercato per far sorgere automaticamente una pretesa impositiva nello Stato di vendita dei prodotti. In mancanza di una "stabile organizzazione" in quello Stato, cioè di un radicamento qualificato secondo quanto prevedono i trattati contro le doppie imposizioni, non esiste una "giusta quota" di profitti da chiedere in quello Stato, dettata dal buon senso comune o da un sentimento di giustizia sociale*"

¹²² T. DI TANNO – F. MARCHETTI (a cura di), La tassazione dell'economia digitale – Position Paper, Fondazione Bruno Visentini, Roma, aprile 2019. Gli autori fanno le seguenti importanti considerazioni: "Non è affatto casuale, quindi, che le preoccupazioni suscitate dal fenomeno dei redditi apolidi sia declinato in maniera differente a seconda della prospettiva individuale dei singoli Stati. Se gli Stati UE (e a tale preoccupazione, come evidenziato, cerca di rispondere la Proposta di Direttiva in esame) sono prioritariamente attenti al fenomeno (avvertito come PREDATORIO) delle digital enterprises che vendono servizi digitali nel proprio mercato per volumi elevatissimi ivi corrispondendo imposte per importi minimi, al contrario, gli USA (Stato di residenza fiscale delle principali imprese della WEB Economy titolari degli intangible assets su cui si incentra l'economia digitale) avvertono come patologica la circostanza che i medesimi soggetti, pur essendo residenti, riescano a minimizzare il carico impositivo statunitense ricorrendo a forme di erosione della propria base imponibile alimentate spesso dalle dinamiche del gruppo.

Di qui la già richiamata contrapposizione di interessi fra gli Stati UE (interessati all'introduzione di uno STATUTO SPECIALE per la fiscalità delle digital enterprises che valorizzi la TAXABLE PRESENCE nei mercati di vendita dei servizi digitali), da un lato, e gli USA interessati principalmente (secondo un approccio valido per la totalità dei contribuenti) ad individuare forme di efficace contrasto alle modalità di erosione della base imponibile (ovviamente da parte dei PROPRI contribuenti). In siffatto scenario si colloca la recente riforma fiscale adottata negli USA, un cui obiettivo (in particolare attraverso il cosiddetto istituto del GENERAL INTANGIBLES LOW TAX INCOME – detto GILTI) è stato proprio quello di tassare la ricchezza prodotta al di fuori degli USA dagli intangibles a prescindere dall'effettivo rimpatrio della stessa (un rimpatrio che, in passato, veniva differito sine die dalle web-companies impedendo così il verificarsi del relativo presupposto impositivo previsto dalla legislazione statunitense).

Né occorre trascurare la carsica contrapposizione di interessi che caratterizza anche l'ambito UE. All'interno della stessa infatti, non v'è un perfetto allineamento di interessi. A fronte degli Stati che rappresentano i grandi mercati di riferimento delle WEB-Companies (Francia, Italia, Spagna e Germania), infatti, vi sono altri Stati (principalmente Irlanda e Lussemburgo, ma in misura minore anche

2.2.5) La proposta comunitaria sulla “Interim Web Tax”

La seconda Proposta della Commissione sul tema in esame è quella identificata come COM (2018) 148 final, adottata contemporaneamente alla proposta sulla stabile organizzazione trattata nel paragrafo precedente.

Come già detto, una ha un carattere “strutturale” (la 147 di cui si è parlato nel paragrafo precedente), e l’altra, denominata per l’esattezza *Digital Service Tax* (DST), un carattere di natura “transitorio”, come suggerisce la denominazione stessa usata nel titolo del paragrafo.

Nelle intenzioni del legislatore comunitario, dovrebbe imporre una tassazione transitoria ai colossi del web, in attesa di una ridefinizione generale e sistemica dei principi di tassazione dei redditi (o forse dei ricavi come vedremo in seguito) della digital economy.

In questo paragrafo non ci si soffermerà più di tanto sui tecnicismi della Proposta, in quanto gli stessi verranno approfonditi più avanti, quando parleremo dell’Imposta sui Servizi Digitali, recentemente approvata nel nostro Paese e che costituisce una sorta di norma gemella a quella in esame.

Molto schematicamente andiamo ad individuare la struttura giuridica del tributo.

Olanda e Belgio) i quali, almeno in passato, hanno tratto beneficio dalle interazioni con tali entità, riuscendo a garantirsi la localizzazione nel proprio territorio di talune SUBSIDIARIES dei relativi gruppi grazie alla negoziazione di Rulings ad hoc (dei rulings che spesso si sono dimostrati ex post particolarmente favorevoli alla parte privata del rapporto impositivo e che hanno formato oggetto anche di iniziative di censura da parte della Commissione UE previa evocazione della nozione di AIUTI DI STATO).

¹²³ G. FRANSONI, La Web tax: miti, retorica e realtà, in Riv. Dir. Trib., aprile 2018, secondo il quale: “le specifiche iniziative comunitarie in materia di digital economy hanno una precisa CONNOTAZIONE POLITICA in quanto – nel presupposto che il criterio della territorialità rivesta natura DUPLICEMENTE SUBORDINATA (in quanto derogatorio rispetto al criterio della residenza e perché limitativo della potestà impositiva dello Stato della fonte al solo reddito EFETTIVAMENTE E DIRETTAMENTE attribuibile alla fonte medesima) – tendono ad AMPLIARE i limiti della potestà impositiva dello Stato della fonte valorizzando al riguardo la circostanza secondo cui il VALORE si creerebbe in siffatto ambito territoriale”.

I soggetti passivi sono solo le società di rilevanti dimensioni, in particolare quelle per le quali, nel periodo d'imposta, siano verificate (entrambe) le seguenti due condizioni:

- Importo totale dei ricavi a livello mondiale superiori a 750 milioni di euro;
- Importo totale dei ricavi imponibili nell'Unione Europea superiori a 50 milioni di euro.

Occorre rilevare che il par.1 dell'art.10, impone ad ogni soggetto passivo (*Taxable Person*) di autodenunciarsi ai sensi della DST, identificandosi presso l'autorità nazionale in cui opera per la prima volta. Coerentemente con l'immaterialità che connota i servizi digitali, non assume quindi rilevanza l'individuazione della residenza fiscale o della nazionalità del prestatore del servizio; non rileva, in altri termini, la localizzazione dell'impresa in questione, o del Gruppo operante, che può, infatti, essere istituita in un Paese extra-europeo, e finanche esercitare la propria attività senza alcun contatto fisico (o materiale) con il territorio dell'Unione.¹²⁴

Fissando delle soglie di ricavo così elevate, la Commissione ha voluto espressamente individuare certe tipologie d'impresе, e cioè quelle che, proprio grazie ed in virtù delle loro dimensioni, possono fare affidamento su una discreta organizzazione interna ed operare in una prospettiva internazionale, in tal modo gestendo, ragionevolmente, un ammontare di dati consistenti. Tali caratteristiche, infatti, si presuppone le rendano potenzialmente idonee a "sfruttare" tale mole di dati e conseguentemente di tramutarle in valore. Un'altra ragione dell'individuazione di queste "soglie" elevate appare quella di non penalizzare le imprese di nuova costituzione.

¹²⁴ Si legge testualmente nell'Explanatory Memorandum: "*Whether established in a Member State or in a non-Union jurisdiction, a business meeting both conditions above would qualify as a taxable person*".

Appaiono però evidenti fin da subito, le difficoltà di identificazione di tali soggetti.

Per quanto concerne il primo requisito (il fatturato mondiale), la prima questione da affrontare riguarda l'individuazione del soggetto preposto all'accertamento e dei mezzi di cui dispone a questo fine.

Se un soggetto non si auto-identifica, qualsiasi Amministrazione fiscale di uno dei Paesi comunitari potrebbe astrattamente essere idonea a svolgere tale compito. Essendo poi queste imprese soggetti extra UE, magari facenti parte di complessi gruppi aziendali, risulterebbe se non impossibile, molto complesso andare a ricostruire un "fatturato mondiale", magari su dati di bilancio e fiscali redatti secondo normative e tecniche contabili diverse da quelle di solito utilizzate nell'Unione.

Anche il superamento della soglia di cinquanta milioni annui di fatturato all'interno dell'Unione presta il fianco ad alcune potenziali criticità. Ammesso che l'impresa si identifichi (o venga obbligata a farlo) in uno degli Stati Membri, la ripartizione dell'imposta avverrà secondo una ripartizione tipo il sistema del MOSS¹²⁵ relativo all'IVA, di cui peraltro si tratterà nell'ultimo capitolo di questo lavoro.

Orbene, i dati relativi al fatturato in ogni singolo Stato, in ragione della geolocalizzazione degli utenti/clienti, sono informazioni in possesso e gestite esclusivamente dalle stesse *Taxable Person* e quindi difficili non solo da reperire, ma anche da decodificare ai fini dell'applicazione della DST.

Per quanto riguarda l'oggetto dell'imposta, o meglio il presupposto, si tratta di servizi la cui descrizione è particolarmente impegnativa per quanti non hanno dimestichezza con le modalità con cui in concreto tali prestazioni vengono rese sul circuito digitale.

¹²⁵ In pratica lo Stato di identificazione ai fini della DST provvederà a suddividere l'imposta versata dalla società tra i vari Stati Membri, in ragione del volume dei servizi imponibili in ognuno di tali Stati.

Cercando di decodificare in qualche maniera il linguaggio necessariamente specialistico della Proposta di Direttiva, i servizi in esame si potrebbero riassumere come segue¹²⁶:

- La collocazione su un'interfaccia digitale, di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia;

¹²⁶ Per completezza di trattazione si riporta il testo integrale dell'articolo 3 della Proposta di Direttiva (nella versione italiana) – articolato in 9 paragrafi:

1. I ricavi derivanti dalla fornitura di ciascuno dei seguenti servizi da parte di un'entità sono considerati «ricavi imponibili» ai fini della presente direttiva:

(a) la collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia;

(b) la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti;

(c) la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali.

2. Il riferimento ai ricavi di cui al paragrafo 1 comprende i ricavi lordi totali, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte analoghe.

3. Il paragrafo 1, lettera a), si applica a prescindere dal fatto che l'interfaccia digitale sia di proprietà dell'entità responsabile per la collocazione della pubblicità. Quando l'entità che colloca la pubblicità non possiede l'interfaccia digitale, si considera che tale entità, e non il proprietario dell'interfaccia, fornisca un servizio rientrante nella lettera a).

4. Il paragrafo 1, lettera b), non comprende: (a) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui fine esclusivo o principale consista nella fornitura agli utenti, da parte dell'entità che mette a disposizione l'interfaccia, di contenuto digitale o di servizi di comunicazione o di servizi di pagamento; (b) la fornitura da parte di una sede di negoziazione o di un internalizzatore sistematico di uno dei servizi di cui alla direttiva 2014/65/UE, allegato I, sezione A, punti da 1) a 9); (c) la fornitura da parte di un fornitore di servizi di crowdfunding regolamentati di uno dei servizi di cui alla direttiva 2014/65/UE, allegato I, sezione A, punti da 1) a 9), o di un servizio consistente nell'agevolazione della concessione di prestiti.

5. Il paragrafo 1, lettera c), non comprende la trasmissione di dati da parte di una sede di negoziazione, di un internalizzatore sistematico o di un fornitore di servizi di crowdfunding regolamentati.

6. Nei paragrafi 4 e 5: (a) «sede di negoziazione» e «internalizzatore sistematico» hanno il significato di cui, rispettivamente, alla direttiva 2014/65/UE, articolo 4, paragrafo 1, punti 24) e 20); (b) «fornitore di servizi di crowdfunding regolamentati» è un fornitore di servizi di crowdfunding soggetto ad autorizzazione e vigilanza a norma di qualsiasi misura di armonizzazione adottata a norma dell'articolo 114 del trattato per la regolamentazione dei servizi di crowdfunding.

7. I ricavi derivanti dalla fornitura di un servizio di cui al paragrafo 1 da parte di un'entità appartenente a un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria a un'altra entità dello stesso gruppo non sono considerati ricavi imponibili ai fini della presente direttiva.

8. Se un'entità appartenente a un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria fornisce un servizio di cui al paragrafo 1 e i ricavi derivanti dalla fornitura di tale servizio sono ottenuti da un'altra entità del gruppo, ai fini della presente direttiva tali ricavi sono considerati ottenuti dall'entità che ha fornito il servizio.

9. I servizi di cui al paragrafo 1 sono indicati nei capi 2 e 3 della presente direttiva come «servizi imponibili».

- La messa a disposizione (e la gestione) di piattaforme digitali che consentono agli utilizzatori di entrare in contatto con altri utilizzatori, tanto allo scopo di scambiarsi beni e servizi, quanto a quello di scambiarsi altre utilità;
- La cessione di dati (profilati o meno) raccolti sugli utilizzatori in base alle attività che hanno già posto in essere ed alle informazioni che questi hanno (consapevolmente o meno) fornito attraverso l'uso di piattaforme digitali.

Come possiamo notare, si tratta quindi di quei servizi in cui risulta esserci un ruolo preponderante degli utenti nella creazione del valore.

Si vuole solo puntualizzare che, per quanto riguarda il primo punto, “la pubblicità mirata”, non si tratta di tassare il proprietario dell'interfaccia che permette, magari a un'altra azienda, di visualizzare il proprio servizio sulla stessa interfaccia (il quale sicuramente contabilizzerà il corrispettivo ricevuto dall'altra azienda come ricavo caratteristico del proprio business), bensì di tassare il “fornitore” della pubblicità mirata. E' evidente che quando i due soggetti coincidono, il soggetto passivo sarà lo stesso proprietario dell'interfaccia. Se i due soggetti non coincidono, tassando il proprietario dell'interfaccia, si darebbe sicuramente luogo ad un fenomeno di doppia tassazione.¹²⁷ Non è necessario che il “gestore” sia una sola impresa, essendo ben possibile che l'interfaccia si connetta, a sua volta, con un'ulteriore interfaccia e quest'ultima con una terza

¹²⁷Così il Considerando n.11 della Proposta: “*Services consisting in the placing on a digital interface of a client's advertising targeted at users of that interface should not be defined by reference to who owns the digital interface through which the advertising appears on a user's device, but rather by reference to the entity responsible for enabling the advertising to appear on that interface. This is because the value for a business placing a client's advertising on a digital interface lies with user traffic and the user data which is typically taken into account for the purposes of the placement, regardless of whether the interface belongs to the business itself or to a third party who is renting out the digital space where the advertisement will appear. However, it should be clarified that in cases where the supplier of the advertising service and the owner of the digital interface are different entities, the latter should not be considered to have provided a taxable service for DST purposes. This is in order to avoid possible cascading effects and double taxation*”.

interfaccia e così via, nell'intesa, però, che ognuno di questi soggetti riceva in effetti una *Taxable Revenue* a fronte dell'apporto reso nel processo descritto.¹²⁸

E' indifferente, nell'economia dell'imposta, chi paga il corrispettivo (utilizzatore finale od un terzo che non compare), che però deve necessariamente esserci, se non c'è corrispettivo non esiste *Taxable Revenue*.

Se si analizzano i paragrafi successivi al primo, del citato art. 3 della Proposta, è importante sottolineare come non rientrano nell'ambito di applicazione della DST i servizi consistenti nel mettere a disposizione degli utenti contenuti digitali (tipo musica, film, etc.), servizi di comunicazione (*whatsapp*), servizi di pagamento (*PayPal*), servizi di e-commerce e servizi di raccolta od altre operazioni finanziarie sottoposte a vigilanza (*crowdfunding*). La ragione di tale esclusione sta, infatti, proprio nel ruolo sostanzialmente passivo che ha l'utente in questi casi.¹²⁹

Ultima annotazione importante riguardante il presupposto d'imposta, è che il corrispettivo in questione rileva, ai fini DST, al lordo di qualsivoglia costo.

E' quindi a tutti gli effetti da classificare come un'imposta *di consumo*, assimilabile se vogliamo più all'IVA (senza rivalsa alcuna) che ad un'Imposta Diretta. A modo di vedere di molti esponenti della dottrina, il legislatore comunitario ha voluto perciò dare più importanza alla facilità di gestione

¹²⁸ Volendo esemplificare, poniamo il caso che TRIPADVISOR, acquisti da FACEBOOK, il diritto di pubblicizzare sul profilo di un utente di FACEBOOK vari servizi "vacanzieri" (voli, alberghi, autonoleggio, ristoranti etc.) in Grecia, in quanto, in base ai dati (la profilatura) dell'utente facebook, in possesso di Facebook, quell'utente si reca spesso in Grecia. In questo caso, il soggetto imponibile ai fini della DST, sarà sia FACEBOOK che TRIPADVISOR, ma non certo l'eventuale fornitore finale del servizio all'utente Facebook (l'albergo, l'autonoleggio, etc. GRECO), perché entrambi utilizzano i BIG DATA relativi al PROSUMER. Nel caso in cui, invece, sia Facebook a fornire il servizio direttamente a TRIPADVISOR, in quanto, sempre in base ai dati in possesso di Facebook relativamente al proprio utente, l'utente è classificato come "utilizzatore di intermediari di servizi di vacanze", sarà il solo FACEBOOK soggetto passivo ai fini della DST.

¹²⁹ Infatti il Considerando n.17 espressamente afferma: "DST should therefore not be a tax on the collection of data, or the use of data collected by a business for internal purpose of that business, or the sharing of data collected by a business with other parties for no consideration. What DST should target is the generation of revenues from the transmission of data obtained from a very specific activity – user's activity on digital interfaces".

dell'imposta, piuttosto che a presumibili problemi di duplicazione della stessa all'interno di piattaforme digitali gestite da più soggetti non facenti parte dello stesso Gruppo.

Per quanto riguarda la base imponibile della DST, due sono gli aspetti da approfondire: la determinazione della stessa ed il luogo (il Paese) in cui questa si forma (che sarà quindi lo Stato che beneficerà degli introiti erariali).

Per quanto riguarda il primo punto secondo quanto disposto dall'articolo 4, paragrafo 5: *“i ricavi imponibili sono considerati ottenuti nel momento in cui divengono esigibili, a prescindere dal fatto che gli importi in questione siano stati effettivamente pagati”*. Senza scendere in un'analisi comparata con i principi del nostro ordinamento¹³⁰ che si occupano del momento in cui si considerano effettuate le prestazioni di servizi come quelle in esame, appare con chiarezza come la Proposta di Direttiva affronti in modo eccessivamente leggero il tema in questione.

Senza cioè fornire tutti i dettagli necessari a dirimere le più che probabili incertezze di applicazione alle varie fattispecie che potrebbero presentarsi.

Non secondaria importanza assume poi, come accennavamo, la questione concernente l'identificazione del luogo di emersione della base imponibile.

A norma dell'art. 5 par.1 della Proposta: *“I ricavi imponibili da una entità in un periodo d'imposta sono considerati ottenuti in uno Stato membro in tale periodo d'imposta se gli utenti di tale servizio imponibile si trovano in tale Stato membro in detto periodo d'imposta”*.

Come si può notare, una definizione leggermente tautologica. Fortunatamente (e contrariamente a quanto vedremo per la gemella ISD adottata nel nostro Paese) il legislatore comunitario, nel successivo paragrafo 5 del medesimo articolo, approfondisce la questione. Il luogo di emersione della base imponibile

¹³⁰ In particolare l'articolo 3 del DPR n.633/1972 per quanto riguarda l'IVA, e l'art. 83 del TUIR per quanto riguarda le Imposte Dirette.

corrisponde, semplicemente, a quello di attivazione dello strumento tecnico - computer, smartphone, IPOD, etc. - (che dalla norma viene denominato *device*) impiegato dall'utilizzatore, con la precisazione che il luogo in cui opera il *device*, viene individuato sulla base dell'indirizzo informatico denominato *indirizzo IP* (Internet Protocol). Si tratta di un indirizzo convenzionale comunemente utilizzato per determinare la localizzazione dell'utilizzatore, della cui affidabilità, tuttavia, appare lecito dubitare.¹³¹ Tanto è vero che, il legislatore comunitario, conscio del fatto che tale metodo poteva prestarsi a più di qualche critica, puntualizza esso stesso che, oltre o in aggiunta all'indirizzo IP, è possibile utilizzare: “... *se più accurato, qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione*”.

L'aliquota d'imposta applicabile alla base imponibile, che come abbiamo visto sono una specifica “fetta” di ricavi lordi al netto dell'Iva, è pari al 3 per cento.

Si è già accennato come il meccanismo applicativo sia molto simile a quello denominato MOSS, utilizzato ai fini dell'applicazione dell'IVA relativamente ai servizi TBE (che tra l'altro analizzeremo nel quarto capitolo di questo lavoro).

In pratica lo Stato membro in cui si identifica l'impresa ai fini DST, provvederà a ripartire il gettito tra i vari altri Stati dell'Unione in cui si realizza il presupposto impositivo. Tralasciando le criticità già viste analizzando il presupposto impositivo, preme rilevarne un'altra, relativamente alle modalità accertative. Infatti i poteri istruttori ed accertativi, nonché le eventuali tematiche relative agli adempimenti contabili, vengono lasciate in capo ai singoli Stati di “*spettanza*” del gettito. E' facile immaginare quindi che, le difficoltà legate ai controlli e all'accertamento, già di per sé complesse per via della struttura

¹³¹ Si veda il documento inviato dalla Fondazione Bruno Visentini all'Agenzia delle Entrate del 14 giugno 2018, a commento della Proposta 147 final, nel quale si afferma: “*Va rilevato, al riguardo, che i riferimenti al IP ADDRESS derivano da pure e semplici pratiche commerciali e che, quindi, un'identificazione del luogo in cui un Taxable Service è reso, basata su di esso, si presenta come assai discutibile*”.

giuridica del tributo, aumenteranno per via di questo slegamento con lo Stato di identificazione/determinazione/versamento del tributo.

In conclusione, vogliamo riportare alcune considerazioni dottrinarie.

Con una provocazione, il prof. Michael Devereux della Oxford University, ha ribattezzato la DST come una “Sutton tax”¹³². Willy Sutton non era un fiscalista, ma un famoso ladro di banche degli Stati Uniti d’America, soprattutto negli anni ‘30 e ‘40. Alla domanda degli agenti di polizia che gli chiesero perché derubava solo le banche, rispose che era lì che si trovavano i soldi. La DST quindi, per alcuni esponenti della dottrina¹³³, sembra più che altro un modo per reperire

¹³²M. DEVEREUX, The digital service sutton tax, Oxford University Forum, 2018, “*The American bank robber Willie Sutton is best remembered for an answer (which he claimed never to have given) to the question “why do you rob banks?”. The answer was “that’s where the money is”. I’d like to suggest that proposals – from HM Treasury, the EU, and others – for a digital services tax (DST) levied on the revenues of large digital businesses should be named in Sutton’s honour. Because, whatever the claims made on behalf of the tax, the real reason for these proposals seems to be the lure of easy tax revenue from taxpayers that can afford to pay. Actually, that may not be a bad reason for introducing such a tax. But the problem with the DST, and other proposals for taxing digital businesses, is that their proponents claim that the tax has different purposes. That matters greatly, because the tax will be crafted to meet its perceived purposes. So it seems likely that the design of any DST will reflect the obfuscation offered by its advocates as to why it should be introduced. I believe that we are in the midst of a shifting of the tectonic plates of international taxation of profit. After nearly a century of what has been broadly the same approach, the international consensus is beginning to break down for a variety of reasons, and some governments increasingly see advantages to taxing profit on sales or users within their own jurisdiction due to their immobility. Unfortunately, few governments are willing to admit as much. So to justify their radically new plans they pretend that those plans are consistent with – or just a tweak away from – the existing system”.*

¹³³ Le critiche provengono da più fronti ed hanno differenti visioni. Si veda ad esempio il recentissimo intervento di , J. JESSOP, M. TROVATO, N. MARQUES, J. SANTACRUZ, THE CASE AGAINST TECH TAXES, Epicenter, giugno 2019, pag.16: “*There are also legal issues. It is no surprise that the digital tax proposals have not been well-received in the US, given that they will overwhelmingly affect providers who are based there. US lobby groups have already argued that EU’s interim digital tax would be a trade barrier that would have a seriously negative impact on the transatlantic digital economy.*

It is at least arguable that the proposed digital tax models would violate the national treatment principle in article XVII of the WTO General Agreement on Trade in Services (GATS). This is because in practice, and perhaps even by design, they discriminate against US service providers, contravening the EU’s commitment to give service providers from other WTO members treatment no less favourable than it accords to its own like services and suppliers.

Specifically, Article XVII explains that ‘formally identical or formally different treatment shall be considered to be less favourable if it modifies the conditions of competition in favour of services or service suppliers of any other Members’. The fact that the digital tax would formally apply equally to US and European service providers would therefore not be a defence to de facto discrimination.

risorse aggiuntive, andando a prenderle lì dove sicuramente si trovano, senza badare troppo ai principi immanenti dei vari sistemi tributari domestici e internazionali.

Per un'attenta analisi della DST, lo studioso del diritto tributario deve un po' liberarsi di quello che possiamo definire come "la prigionia della propria esperienza". Cioè, cercare di uscire dagli schemi, dai concetti e dalle definizioni studiate almeno dal 1998 per studiare un tema nuovo, con strumenti ermeneutici anche profondamente diversi.

Non c'è dubbio che le proposte di direttive dell'Unione entrano in parte in conflitto con le linee guida dell'OCSE in tema di fiscalità internazionale. Anche l'Unione riconosce questo potenziale conflitto.

Bisogna poi considerare che non solo l'Europa si sta muovendo in questa direzione, ma anche, come vedremo in seguito, tanti singoli stati europei ed extraeuropei, evidentemente coscienti del problema.

Non c'è dubbio che si tratta di un elemento del tutto nuovo nei sistemi tributari dei paesi sviluppati.

Come detto, anche le istituzioni europee si rendono conto che una nuova imposta così strutturata, nel panorama ormai stratificato delle norme tributarie, potrebbe produrre degli scompensi, casi di doppia tassazione o casi di imposizione a cascata, tanto è vero che le stesse istituzioni si preoccupano di introdurre, anche se un po' sotto traccia, degli strumenti per evitare tutto questo.

Ad esempio, come analizzato, innanzitutto attraverso la DST, la Commissione Europea prevede la tassazione di qualificati servizi digitali, perciò non tutti i

As Hufbauer and Lu (2018) explain, the revenue thresholds, types of activities covered, and definition of 'taxable income', all seem designed to capture large US firms while allowing EU businesses to escape the tax. Indeed, some European officials and politicians have made little secret of their desire to target US tech giants specifically.

This opens up the possibility of action being taken by the US in the WTO if a digital tax were to be implemented at the EU level, or in any member state".

servizi digitali, anche perché, come abbiamo visto, la cosiddetta economia digitale ha contorni piuttosto labili.

E' quindi una proposta circoscritta, selettiva, mirata a quelle ipotesi di valore create da alcuni determinati player internazionali, in particolare i social network ed i motori di ricerca.

Stiamo parlando di quei servizi caratterizzati da una forte interazione da parte dell'utente o, se vogliamo, da una "creazione di valore" da parte dell'utente proattivo, o come viene denominato dalla dottrina anglosassone il "Prosumer", che è una commistione delle parole produttore (producer) e consumatore (consumer).

Anche nei modelli tradizionali di commercio elettronico c'è una forte profilatura del cliente, ma i dati dello stesso rimangono all'interno dell'azienda stessa o del gruppo, hanno come dire una funzione ancillare rispetto al core business vero è proprio. Potrebbe essere ad esempio il caso di Amazon o Ebay. In questi casi la DST non dovrebbe essere applicabile per mancanza del presupposto d'imposta. Rimangono fuori dalla DST anche i servizi pubblicitari tout court e la gestione in house di molti servizi.

Quello che rimane quindi oggetto della proposta di DST della Commissione è in pratica la *"trasmissione a titolo oneroso di dati ottenuti da un attività specifica dell'utilizzatore che interagisce con il soggetto inciso, al fine della creazione di valore"*. L'attività appunto del Prosumer, che non è un semplice cliente o utente, bensì partecipa attivamente alla creazione del valore dell'impresa al pari di un produttore.

Il principio di fondo, se vogliamo di buon senso, è quello di "spartire" la base imponibile, o meglio il fatturato dei soggetti passivi identificati dalla direttiva, tra i vari paesi in cui sono ubicati i cosiddetti prosumer, cioè gli utenti che interagiscono con la piattaforma. La riflessione evidente è che non sarà facile, dal

punto di vista operativo, attuare un tale principio. Abbiamo visto che ci sono ostacoli tecnici notevoli da sviluppare, ancora oggi allo studio.

Rimane poi ovviamente tutto da strutturare e immaginare il sistema di accertamento e di controllo scaturente da questo tipo di tributo.

Un ultimo inciso che deve essere fatto sulla “Web Tax” in trattazione è di carattere squisitamente politico. Come sappiamo e vedremo oltre, diversi Paesi europei (tra cui l’Italia), nelle more dell’approvazione della relativa Direttiva Europea, hanno varato delle proprie iniziative legislative al riguardo.

A tal proposito, recentemente, c’è stata una violenta reazione, da parte degli USA¹³⁴ (che come sappiamo sono la nazione di residenza di quasi tutte le più importanti Multinazionali del Web), all’introduzione di questa tipologia di norme, con annesse ritorsioni di carattere commerciale, che hanno avuto l’effetto, come accaduto in Francia, di far modificare profondamente la legge appena varata¹³⁵.

Questo è sicuramente un altro aspetto critico da non sottovalutare per quanto riguarda il futuro di tributi così strutturati.

¹³⁴ P. LICATA, Francia, la web tax è legge ma Trump non ci sta: “è contro i big USA”, Corriere Comunicazione, 11 luglio 2019. Si riporta un breve passaggio riguardante le ritorsioni minacciate dal governo USA, avverso la web tax recentemente introdotta in Francia: “*Per il presidente americano Trump, tuttavia, la taxe GAFE è volta specificatamente a danneggiare le aziende americane. Di qui l’ordine allo U.S. Trade Representative Robert Lighthizer di aprire un’inchiesta sulla digital tax francese che potrebbe condurre all’imposizione di dazi o altre restrizioni commerciali*”.

¹³⁵ M. RIZZI, Web tax, accordo USA/Francia, Italia Oggi, 27 agosto 2019. Si cita: “*G7, arriva l’accordo sulla web tax. Francia e Stati Uniti hanno raggiunto un’intesa sulla tassazione dei giganti di internet, ha dichiarato il presidente francese Emanuel Macron, lunedì al vertice G7 a Biarritz in Francia. L’accordo stilato prevede il rimborso alle imprese, da parte della Francia della differenza tra l’imposta francese e un nuovo meccanismo di calcolo da introdurre attraverso l’OCSE...*”.

2.3) Le applicazioni pratiche e le proposte a livello internazionale

In questo capitolo si prenderanno in esame diverse “proposte”, o forse sarebbe meglio dire metodologie, tutte miranti a tassare in qualche misura la cosiddetta economia digitale.

Alcune sono delle vere e proprie norme adottate da diversi Paesi, europei e non.

Altre sono, o sono state, solamente delle iniziative *de jure condendo*.

Altre ancora sono più che altro delle teorie dottrinarie.

In realtà le iniziative internazionali che si sono interessate al fenomeno sono un numero molto più ampio, alcune sono già state analizzate nel lavoro che precede, altre verranno analizzate in seguito, altre ancora sono state tralasciate in quanto residuali o ridondanti rispetto a quelle analizzate¹³⁶.

Quelle che si analizzeranno in questo paragrafo, e di cui ci si limiterà a fare delle brevi riflessioni, rappresentano le soluzioni concretamente più attuabili (e in alcuni casi di fatto attuate), ovvero quelle che più hanno dato modo di approfondire il dibattito sul tema, soprattutto da un punto di vista metodologico¹³⁷.

¹³⁶ Ad esempio il Giappone ha introdotto un'imposta di consumo pari al 8 per cento per i servizi digitali resi da non residenti. L'Argentina ha perfezionato un sistema di ritenute alla fonte (pari al 3 per cento) per i pagamenti ai non residenti afferenti ai corrispettivi per i servizi online. Anche l'Australia si è mossa con decisione verso un sistema “anti erosione” nei confronti dei player digitali. Vedi al riguardo l'Australian Taxation Office, ‘Combating Multinational Tax Avoidance - a Targeted Anti-Avoidance Law’, in <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business>: “Australia has issued guidance on a new law that will apply GST to international sales of services and digital products from July 1, 2017. In Australia, the Multinational Anti-Avoidance Law (MAAL) also came into effect on December 11, 2015. It applies to foreign entities supplying goods and services to residents on or after 1 January 2016, or resident entities, which are associates of or are commercially dependent on a foreign entity, undertake activities directly in connection with the supply and some or all of the income derived by the foreign entity is not attributable to an Australian permanent establishment”.

¹³⁷ Bisogna dire che in molti testi che ipotizzano forme di tassazione dell'economia digitale, si parla spesso di una “Withholding Tax”, come possibile soluzione a vari fenomeni elusivi nel campo.

Si è deciso di non dedicare un paragrafo all'argomento in quanto più che di una tassa specifica, si tratta di una tecnica, teoricamente prevedibile e applicabile a moltissime fattispecie. In pratica si tratta della previsione di una ritenuta alla fonte sui pagamenti. Tanto è vero che diverse proposte di “Web Tax”

2.3.1) La Diverted Profit Tax inglese

La norma è stata introdotta nel Regno Unito ormai dal 2015.

E' forse la norma continentale che ha avuto la maggior risonanza a livello mondiale, nonché il maggior successo in termini di gettito erariale.

Bisogna subito dire che tecnicamente non è una norma rivolta in maniera specifica verso le imprese digitali, ma è del tutto evidente che il fenomeno che mira a contrastare è quello dell'elusione/evasione che tali imprese pongono in essere¹³⁸.

Non si deve neanche trascurare la questione che sono gli stessi legislatori britannici, nel documento di commento redatto in sede di approvazione della norma¹³⁹, che la descrivono come strumento per contrastare il fenomeno elusivo degli OTT digitali.

La norma mira ad evitare che le grandi imprese – sia residenti che non residenti - (operanti in modo particolare nel settore del digitale) “dirottino”

(come ad esempio la Proposta Quintarelli-Sottanelli di cui parleremo nel capitolo 3), prevedono al loro interno il meccanismo della ritenuta (a titolo quasi sempre d'imposta). Si riporta una definizione di Wikipedia: “A withholding tax, or a retention tax, is an income tax to be paid to the government by the payer of the income rather than by the recipient of the income. The tax is thus withheld or deducted from the income due to the recipient. In most jurisdictions, withholding tax applies to employment income. Many jurisdictions also require withholding tax on payments of interest or dividends. In most jurisdictions, there are additional withholding tax obligations if the recipient of the income is resident in a different jurisdiction, and in those circumstances withholding tax sometimes applies to royalties, rent or even the sale of real estate. Governments use withholding tax as a means to combat tax evasion, and sometimes impose additional withholding tax requirements if the recipient has been delinquent in filing tax returns, or in industries where tax evasion is perceived to be common”.

¹³⁸ Moltissimi sono gli autori che inseriscono l'iniziativa Britannica nel contesto della (equa) tassazione dell'economia digitale. Fra i tanti si cita: S. ARIATTI e R. GARCIA in “La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo”, di L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), Amon Edizioni, 2015; A. PERSIANI, “Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati”, in Diritto Mercato a Tecnologia, gennaio-aprile 2016; F. GALLO, “Regime fiscale dell'economia digitale”, Audizione tenuta presso la Commissione finanza della Camera dei Deputati sul tema “Regime fiscale dell'economia digitale”, svolta il 24 febbraio 2015.

¹³⁹ Document “Diverted Profit Tax”, part of Finance Bill 2015, HM Treasury and HM Revenue & Customs, 10 December 2014: “The United Kingdom introduced as from 1 April 2015 a Diverted Profit Tax at a rate of 25% to target multinationals that avoid paying tax on profits from UK activity by shifting them to countries where they'll go untaxed. The multinational DIGITAL businesses should pay the tax that is due, just like everybody else”.

(diverted) i loro utili realizzati nel territorio del Regno Unito, verso Paesi con legislazioni fiscali di favore, al solo fine di evadere/eludere l'imposta sulle società britanniche.

E' evidente che siamo di fronte più ad una norma antiabuso¹⁴⁰ che a una delle variegate "web tax" esaminate o esaminande.¹⁴¹

Passando ad una veloce analisi del tributo, vediamo che la DPT consiste nell'assoggettare a una tassazione del 25%¹⁴², dunque penalizzante rispetto alla Corporate Tax inglese del 19% (18% dal 2020), quei soggetti¹⁴³ che si trovano in una delle due seguenti situazioni¹⁴⁴:

¹⁴⁰ G. FRANSONI, La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?, Riv. Dir. Trib., 2015, p.123: "Si tratta di una disciplina antielusiva composita in cui le clausole antiabuso vengono chiamate ad operare sia per valutare la struttura della società residente, sia per verificare la tenuta degli accordi fra la società residente e la società non residente".

¹⁴¹ Si deve specificare che nella legislazione tributaria britannica non esiste una norma generale antiabuso simile al nostro art.10 bis, recentemente introdotto nello Statuto del Contribuente, come una sorta di norma di chiusura a tutela dell'interesse erariale, ma anche a garanzia dei diritti del contribuente rispetto alla norma precedente riguardante l'elusione fiscale (articolo 37 bis del DPR 600/1973).

¹⁴² In realtà la tassazione "punitiva" arriva al 38% per i contribuenti che operano nel settore creditizio, e addirittura al 55% per i contribuenti che operano nel settore petrolifero (gli oli minerali ed idrocarburi in genere).

¹⁴³ Bisogna sottolineare che esistono delle esenzioni/agevolazioni per le piccole e medie imprese. Questo ci fa ancora di più capire che il tributo in esame nasce proprio per focalizzarsi sulle realtà più significative.

¹⁴⁴ HM REVENUE & CUSTOMS, Diverted Profit Tax Guidance, December 2018: "DPT applies to profits arising from 1 April 2015 and is focused on contrived arrangements designed to erode the UK tax base. Its primary aim is to ensure that the profits taxed in the UK fully reflect the economic activity here: this is consistent with the aims of the OECD Base Erosion and Profit Shifting project. Specifically DPT aims to deter and counteract the diversion of profits from the UK by large groups that either:

(i) seek to avoid creating a UK permanent establishment that would bring a foreign company into the charge to UK Corporation Tax, or;

(ii) use arrangements or entities which lack economic substance to exploit tax mismatches either through expenditure or the diversion of income within the group.

DPT is set at a higher rate than corporation tax to encourage those businesses with arrangements within the scope of DPT to change those arrangements and pay corporation tax on profits in line with economic activity.

The requirement to pay the tax "up front" provides a strong incentive for groups to provide timely information about high-risk transactions and how they fit into the group's global operations.

It reduces the information bias inherent in complex cases and promotes full disclosure and constructive early engagement with HMRC".

- Soggetti non residenti che cercano di evitare la costituzione di una stabile organizzazione nel Regno Unito, al solo fine di evitare la Corporation Tax¹⁴⁵, ovvero di sfruttare la più favorevole tassazione del Paese di residenza.¹⁴⁶

- Soggetti residenti che sfruttano le sinergie, del proprio gruppo e/o di altri soggetti privi di sostanza economica, per “spostare” i profitti realizzati nel Regno Unito verso Paesi a fiscalità privilegiata.

Quindi stiamo parlando sia di soggetti stranieri non residenti, di stranieri con la stabile organizzazione nel Regno Unito, ma anche di soggetti residenti *tout court*.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Questa condizione è denominata “*Tax Avoidance condition*”.

¹⁴⁶ Questa seconda condizione è denominata “*Mismatch Condition*” e si verifica in ogni caso quando l'imposizione straniera applicata dal soggetto interessato sia inferiore all'80% dell'imposta britannica equivalente.

¹⁴⁷ HM REVENUE & CUSTOMS, *op. cit.*: “*DPT is aimed at large groups (typically multi-national enterprises) that use contrived arrangements to circumvent rules on permanent establishment and transfer pricing. DPT addresses three situations:*

1) *a UK company uses entities or transactions that lack economic substance to exploit tax mismatches;*

2) *or a foreign company with a UK-taxable presence (a permanent establishment) uses entities or transactions that lack economic substance to exploit tax mismatches;*

3) *or a person carries on activity in the UK in connection with the supply of goods, services or other property by a foreign company and that activity is designed to ensure that the foreign company does not create a permanent establishment in the UK, and either the main purpose or one of the main purposes of the arrangements put in place is to avoid UK tax, or there are arrangements designed to secure a tax mismatch, such that the total tax derived from UK activities is significantly reduced. Although in many cases the arrangements put in place to divert profits will involve non-UK companies, DPT may also apply in circumstances where wholly domestic structures are used if a UK tax reduction is secured. The legislation contains some specific exemptions, including for small and medium-sized companies (SMEs), companies with limited UK sales or expenses, and where arrangements give rise to loan relationships only. The exemptions and the situations in which they apply are set out in Chapter 2. DPT addresses the erosion of the UK tax base by the diversion of profits that have been generated by UK economic activity. Profits which have been diverted from the UK are computed using the same principles which apply for corporation tax, including transfer pricing rules, except where the legislation requires them to be calculated by reference to the arrangements that it is just and reasonable to assume would have been made if tax on income had not been a consideration. The Finance Act 2016 introduced changes to the rules in respect of the deduction of income tax from payments of royalties. To ensure that these changes cause no advantages to accrue to a person within the charge to diverted profits tax, the calculation of profits diverted from the UK may also include, for accounting periods ending on or after 28 June 2016, an amount equal to payments of royalties and other sums in respect of intellectual property that would have been subject to the deduction of income tax at source had an avoided permanent establishment (PE) been an actual permanent establishment in the UK”.*

Quindi, nelle ipotesi rappresentate sopra (sia nel testo, ma in maniera specifica e dettagliata nelle note), l'Amministrazione Finanziaria inglese, previo esperimento di una fase di contraddittorio con la società interessata, può emettere un avviso di accertamento, e assoggettare a tassazione, con le aliquote "maggiorate" esaminate, i profitti che ritiene sottratti all'imposizione.

I controlli sono via via andati ad aumentare nel corso degli anni, così come il gettito legato alla DPT, non ultimo va sottolineato l'apprezzamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria britannica, che lo ritiene a tutti gli effetti un valido strumento di contrasto all'evasione/elusione.¹⁴⁸

Ci si può interrogare sulla compatibilità di tale forma di tassazione con le convenzioni contro le doppie imposizioni e con le libertà fondamentali garantite dai trattati europei. Per le prime, si deve dire che la DPT non è strutturata come un'imposta sui redditi¹⁴⁹ e, pertanto, potrebbe ritenersi esclusa dall'ambito oggettivo di applicazione delle convenzioni internazionali. Proprio la finalità della DPT di mirare a contrastare strutture abusive o prive di sostanza economica la portano, da un lato, a non dover garantire i benefici convenzionali¹⁵⁰ e dall'altro, riguardo al rapporto con la disciplina dettata dal TFUE, a giustificare

¹⁴⁸D. STRAUSS, HMRC launches new clampdown on diverted profits, The Financial Times, JANUARY 10, 2019: "HMRC hopes businesses will utilise the facility to engage with us," said a department spokesman, adding: *If we're not satisfied with what businesses tell us, or if they don't respond to us at all, they risk an HMRC investigation and a diverted profits tax charge if [the tax] applies.*

The number of businesses notifying HMRC of arrangements that potentially fall within the scope of the diverted profits tax has risen from 48 in 2015-16, when it was introduced, to 220 in 2017-18.

HMRC believes the tax has yielded £700m of extra revenue since its introduction".

¹⁴⁹ Abbiamo visto che per diversi autori è addirittura più una norma antiabuso che un tributo vero e proprio.

¹⁵⁰ Si veda in proposito, il par. 9.4 del «Commentario all'art. 1 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni» laddove precisa che «*it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.*».

eventuali “restrizioni o discriminazioni” che potrebbero verificarsi nell’attuazione del tributo.¹⁵¹

¹⁵¹ Si deve sottolineare come l’evoluzione del diritto dell’Unione Europea si stia evolvendo verso il contrasto (soprattutto ai fini IVA, ma anche per le Imposte Dirette) a quelle società che, pur non potendosi classificare come inesistenti, mostrino comunque indici tali da farle ritenere inadeguate rispetto allo svolgimento della loro attività. Vedi Risoluzione del Consiglio del 8 giugno 2010 e del 16 giugno 2010. Ma numerose sono anche le sentenze della CGUE in tal senso.

2.3.2) La web tax indiana

La norma in esame è senz'altro una delle più interessanti nel panorama internazionale, sia perché è stata una delle prime¹⁵² adottate nel campo della digital economy, sia perché proviene da un Paese destinato a ricoprire, in un futuro ormai prossimo, un ruolo economico di rilievo a livello mondiale.

La denominazione corretta del tributo è *Equalisation Levy*¹⁵³, che possiamo tradurre come “*tributo di compensazione*”, proprio a sottolineare come l'imposta in questione, nelle intenzioni del legislatore indiano, dovesse andare a compensare i “danni” arrecati, sia all'erario indiano che agli operatori commerciali residenti, dai grandi soggetti della digital economy residenti all'estero (magari in paradisi fiscali) ma operanti a tutti gli effetti sul territorio indiano¹⁵⁴.

Ma se vogliamo, vista da una prospettiva positiva, il tributo è volto a ristabilire la *neutralità fiscale* in un settore in cui coesistono operatori residenti e non residenti, e dove i soggetti residenti risulterebbero (e secondo il legislatore indiano nella pratica effettivamente risultano) svantaggiati fiscalmente rispetto agli altri.

¹⁵² La legge è entrata in vigore, dopo una lunga gestazione, a giugno del 2016.

¹⁵³ Gazette of India, extraordinary, Part-II, Section 3, 27 may 2016, New Delhi.

¹⁵⁴ K.L. ASHOK, R. GAUTAM, D.P. SENGUPTA, Working Paper 01 on EQUALISATION LEVY, Brookings Institution India Center, Gennaio 2017. Si riporta l'abstract del lavoro: “*The equalisation levy in India from June 1, 2016 is a presumptive tax on some specified services provided by non-residents in the ‘hard to tax’ digital sector. In a market dominated by a few big players, because of the network effect and cost characteristics, it corrects the obviously unfair advantage that some non-resident companies without permanent establishments (PEs) enjoy over domestic players tempting even resident digital companies to become non-residents. The paper argues that the government should examine whether the levy can be made into a rebuttable presumptive one to avoid possible double taxation. Second, the impact of the levy on cum tax price is far from clear. The burden on buyers and sellers need to be studied to calibrate the rate. The argument for reducing the rate becomes stronger the higher the pass-through to resident buyers. Third, the tilt in the division of tax jurisdiction in favour of ‘home’ countries relative to ‘source’ countries has been accentuated by the digital economy. Pursuit of second best policies such as the equalisation levy may play an important role in exerting pressure on ‘home’ countries for a more equitable distribution of tax jurisdictions, which is the ultimate goal.*”

La struttura giuridica del tributo è abbastanza semplice.

Consiste nel tassare, con un'aliquota pari al 6 per cento, le transazioni Business to Business (solo B2B quindi) afferenti a determinati servizi digitali, forniti da soggetti non residenti e senza una stabile organizzazione in India.

Le prestazioni in esame si riferiscono principalmente alla pubblicità online, con tutti i servizi, anche di carattere tecnico, ad essa connessi.¹⁵⁵

Per cercare di porre un limite alle possibili fattispecie, ma soprattutto per ragioni di facilità amministrativa, la norma prevede che il tributo scatti solamente al di sopra di una transazione di ammontare superiore a circa 1.300,00 euro.¹⁵⁶

Il soggetto passivo è quindi il fornitore (non residente e senza una S.O in India) del servizio di pubblicità online. E siccome tale fornitore non risulta identificato nel Paese, quantomeno ai fini delle II.DD., è il cliente indiano a “*dedurre l'imposta*” dovuta (dal suo fornitore estero) all'atto del pagamento del corrispettivo e a provvedere al relativo versamento entro il settimo giorno del mese successivo¹⁵⁷.

E' importante sottolineare come la “trattenuta” che opera il cliente indiano non sia classificata come “ritenuta” (withholding), né a titolo di acconto né a titolo d'imposta. Questo perché, avendo l'India adottato il modello OCSE dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, l'avrebbe posta in qualche modo nelle condizioni di violare le norme pattizie.

¹⁵⁵ Government of India's Finance Act 2016, in Chapter VIII: “*The Finance Act clarified that ‘specified service’ means online advertisement and any provision for digital advertising space or any other facility or service for the purpose of online advertisement. It also provided that such specified services include any other service as may be notified by the Central Government in this regard*”.

¹⁵⁶ Per l'esattezza 100.000,00 Rupie Indiane.

¹⁵⁷ Government of India's Finance Act 2016, in Chapter VIII: “*The levy has to be deducted by a recipient, who is resident in India or has a PE in India, from the amount paid or payable to a non-resident in respect of the specified service and paid to the Central Government by the seventh day of the month immediately following the calendar month in which the sum has been deducted*”.

L'Equalisation Levy è quindi un vero e proprio tributo, non sul reddito (*income*) ma sul fatturato (*revenue*), classificabile quindi tra i tributi indiretti (dal punto di vista applicativo più simile all'IVA che ad altri).

Su molti aspetti riguardanti questa iniziativa, unilaterale ma molto interessante, torneremo in seguito, specialmente quando tratteremo di alcune norme/proposte simili adottate nel nostro Paese, in particolare quella che nel paragrafo 3.5 viene denominata “digital tax”.¹⁵⁸

In questa sede però ci sembra utile sottolineare alcune peculiarità.

Innanzitutto un Paese come l'India, in tutto e per tutto indipendente, nell'adozione dei propri provvedimenti non ha dovuto affatto preoccuparsi, contrariamente alle iniziative degli Stati Europei, di verificare il contrasto della norma con i principi di una sovraorganizzazione come quella dell'Unione Europea.

Abbiamo infatti visto che, ancorché la fiscalità relativa alle Imposte Dirette non sia “armonizzata” a livello comunitario, molto spesso si scontra con il fondamentale principio europeo della non discriminazione¹⁵⁹, che impedisce di fatto l'adozione di norme simili a quella in esame.

Una considerazione di più ampia portata merita però un approfondimento.

Come abbiamo avuto modo di vedere, e come rivedremo in seguito, la “prevalenza dello Stato della Residenza su quello della Fonte”, come principio alla base dei trattati e della fiscalità Internazionale, attualmente viene (da molti esponenti della dottrina ma anche dai legislatori) confutato e rivisto in quanto considerato desueto; teorizzato cioè in un periodo (inizio del secolo scorso), in

¹⁵⁸ E' la norma disciplinata dall'articolo 1 della legge n.205 del 27 dicembre 2017 (la legge di Bilancio per il 2018), in particolare nei commi che vanno dal 1011 al 1019. Norma definitivamente abrogata l'anno successivo, ma di fatto mai entrata in vigore per mancanza dei relativi decreti attuativi.

¹⁵⁹ P. BORIA, Diritto tributario europeo, Giuffrè, Milano, 2015, pag.87: “La norma dell'art.110 del TFUE vieta agli Stati membri di applicare imposizioni domestiche ai prodotti di altri Stati membri in misura superiore alle imposizioni applicate ai prodotti nazionali simili, e comunque di ricorrere ad imposte interne intese a proteggere prodotti nazionali rispetto a prodotti esteri”.

cui l'economia aveva una struttura completamente diversa (e non certamente digitale).

Il legislatore indiano, con la norma in questione, dando chiaramente prevalenza alla tassazione nello Stato della Fonte, aggiunge la seguente considerazione specifica. L'India è da sempre stata penalizzata dalle norme del diritto fiscale internazionale, anche in vigore della sola cosiddetta "old economy", in quanto ex-colonia, e per questo considerata prevalentemente come un grande mercato di "consumo", cioè un mercato di sbocco per i prodotti ed i servizi delle vecchie (e nuove) multinazionali.¹⁶⁰

L'adozione di una normativa come quella in esame rappresenta perciò, per un Paese come l'India, anche un motivo per rivendicare un ruolo di (futura o attuale?) potenza economica a livello mondiale.

Diversi commentatori si rendono conto che l'Equalisation Levy non è la soluzione ideale al problema dei "redditi apolidi" delle multinazionali digitali, ma rappresenta, a detta dello stesso governo indiano una "*soluzione di Second Best al problema del Base Erosion and Profit Shifting delle imprese digitali*".¹⁶¹

Le problematiche poste dalla dottrina¹⁶² sono alcune di quelle che più volte abbiamo visto e vedremo nell'analisi di altre forme di tassazione simili: 1) una

¹⁶⁰ K.L. ASHOK - R. GAUTAM - D.P. SENGUPTA, Working Paper 01 on Equalisation Levy, Brookings Institution India Center, Gennaio 2017, pag.7: "*When legitimate taxing rights on income exist in more than one country, normative tax principles are required to resolve conflicting claims of jurisdiction to tax cross-border income. The two basic issues are — first, which country should tax how much of the income and on what basis, and, second, how to avoid double taxation of the same income. The issue had been examined for long and came to a head in the 1920s with the Economic Experts' Report of 1923 to the League of Nations. The Report recommended vesting the primary taxing jurisdiction in the country to which the taxpayer owed its economic allegiance.*

Economic allegiance, in turn, was to be determined by four factors: (1) origin of wealth, (2) situs of wealth, (3) place of enforcement rights to wealth, and (4) where wealth was consumed.

In a world divided between imperial powers and poor colonies, these foundational principles led to such allegiance resting mostly with the imperial powers and not the colonies. The imperial powers, mainly in Europe and North America, were the 'origin' countries, and the colonies in Africa, Asia and South America the 'source' countries providing raw materials and markets".

¹⁶¹ Government of India's Finance Act 2016, Chapter VIII, 2016.

¹⁶² K.L. ASHOK - R. GAUTAM - D.P. SENGUPTA, op.cit., pag.6: "*The Equalisation Levy, which is a new tax imposed in the context of base erosion and profit shifting (BEPS), has raised several issues of*

probabile doppia imposizione; 2) una possibile traslazione dell'imposta dal fornitore al cliente; 3) il contrasto della norma con i trattati internazionali; 4) una errata allocazione economica delle risorse.

Nonostante tutti i dubbi e le incertezze che accompagnano l'iniziativa indiana, bisogna prendere atto che si tratta di una norma che si distingue per: chiarezza, semplicità e certezza.

E' di tutta evidenza che non si tratta della soluzione ideale alle problematiche analizzate in questo lavoro, ma il principio ispiratore della norma è senz'altro chiaro, corretto e si sta anche dimostrando efficace.

La finalità di ristabilire un equilibrio, o meglio un livello di equità fiscale (*Equalisation*) e pertanto anche concorrenziale tra vari soggetti che, per le modalità di svolgimento del loro business e per via della loro struttura, non sono messi di fatto sullo stesso piano, sembra di fondamentale importanza.

Sembra quindi lodevole l'iniziativa indiana, e anzi auspicabile e perseguibile da altri Stati mondiali, come di fatto sta già avvenendo.

L'attesa di una soluzione "*definitiva*" e condivisa, magari a livello OCSE/G20, somiglia sempre di più all'opera di Beckett "*Aspettando Godot*", dove i protagonisti (nell'attesa del personaggio che non arriverà mai), si dilungano in varie discussioni. In questo caso però, oltre alle lunghe discussioni, l'attesa senza l'agire comporta: mancanza di gettito per gli Stati; competizione sleale da parte dei giganti del digitale; distorsione dei mercati; inefficienza allocativa delle risorse.

concern. For example, is it a direct or an indirect tax? Is it imposed to improve equity or for augmenting efficiency? For foreign suppliers, who are not based in tax havens, who genuinely do not need to have a PE for supplying the relevant services, will it not result in double-taxation? Is the burden of the levy going to be on non-resident suppliers of specified services not having a PE in India or on the domestic users of such services in general and start-ups in particular? Will the ambit of the levy be widened across other digital services or even non-digital services? Does the equalisation levy go against the OECD recommendation to wait for a holistic resolution of the BEPS problem with international consensus? Why not put a withholding tax instead of the equalisation levy? Is it legally valid to put the same tax on the same base at two different rates and call them by different names".

2.3.3) La ADSL tax spagnola e ungherese

La Spagna, al pari dell'Italia, si contraddistingue per l'attivismo nel campo della tassazione dell'economia digitale. Molti osservatori fanno notare che forse tale fervore non deriva solo da motivi di equità fiscale, ma anche da motivi di bilancio, cioè "l'esigenza di fare cassa" che hanno in comune i due Paesi. Su questo fronte anche l'Ungheria non è da meno, sempre in bilico con i parametri di Maastricht.

La "Adsl tax spagnola" non è in realtà un'imposta statale, bensì un'imposta deliberata dalla Comunità Autonoma della Catalogna.¹⁶³

Nasce come un tributo di scopo in quanto il ricavato è destinato a finanziare la produzione di film e prodotti tv nella regione.¹⁶⁴

Consiste in pratica in un contributo, pari a 0,25 euro mensili, su tutti i contratti di accesso a Internet (telefonia fissa o mobile).

I soggetti passivi del tributo, non sono i consumatori finali, bensì gli operatori telefonici. Quindi non si tratta di un'imposta sul consumo (tipo IVA), bensì di un'imposta diretta, che si va ad aggiungere alla normale tassazione sul reddito d'impresa prevista dalla legislazione spagnola. Per evitare che gli operatori telefonici trasolino il tributo sui consumatori finali, la norma ha espressamente previsto tale divieto.¹⁶⁵

In Spagna tale tributo ha suscitato forti polemiche, critiche, ma anche notevoli apprezzamenti, a seconda degli interessi toccati. Da parte della dottrina¹⁶⁶, degli

¹⁶³ Lo statuto della Catalogna attualmente in vigore è stato approvato mediante la "Ley Organica" n.6 del 19 luglio 2006 che, tra tante cose, prevede anche l'imposizione di tributi propri da affiancare a quelli statali. In particolare l'art.202,3 a) recita: "los rendimientos de sus impuestos, tasas, contribuciones especiales y demas tributos propios".

¹⁶⁴ Art. 1.2 LIPSCE: "*Dotar los fondos para el fomento de la industria audiovisual de Cataluna y el Fondo de fomento para la difusion cultural digital*".

¹⁶⁵ Art.4 LIPSCE: "...Esta' expresamente prohibida su repercusion al consumidor".

¹⁶⁶ J.A. ROZAS, El impuesto Catalan, Sobre la provision de servicios de Comunicaciones Electronicas, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), La digital economy nel sistema tributario italiano ed

operatori telefonici e del legislatore nazionale (e non Catalano ovviamente), le critiche più accese hanno riguardato la presunta incostituzionalità di tale norma, i problemi di doppia imposizione, e non ultimo un probabile ribaltamento dell'onere sostanziale sui consumatori finali attraverso un aumento del prezzo del servizio (nonostante l'espresso divieto previsto nella norma stessa).

Quello che si vuole evidenziare in questa sede e che sembra utile ai fini della trattazione, è il carattere marcatamente ideologico del tributo in esame, come del resto di un po' tutte le proposte e le norme volte a tassare in pratica (senza ovviamente farne un'espressa menzione) i grandi operatori della "digital

europo, Amon Edizioni, 2015. Si riportano le conclusioni finali dell'autore: "*Sembra piuttosto evidente che nel mercato digitale si avverta un errore considerevole nell'assegnazione delle risorse finanziarie. Mentre i fornitori di contenuti, i quali procurano maggiore valore aggiunto alla rete, si trovano con enormi difficoltà per ottenere una retribuzione ragionevole del loro lavoro creativo, le compagnie che commercializzano l'accesso alle reti di comunicazione elettronica attraverso dispositivi fissi o mobili addebitano (fanno pagare) agli utenti dei corrispettivi più che elevati, rispetto al loro valore aggiunto.*

Questa distorsione potrebbe essere colmata attraverso strumenti finanziari pubblici di diverso genere. A suo tempo fu in vigore in Spagna una prestazione patrimoniale di Diritto pubblico - conosciuta come canone di copia privata, oggi derogata - in virtù della quale chi commercializzava dispositivi che eventualmente si potessero usare per riprodurre opere protette da diritti di proprietà intellettuale, senza permesso del suo autore, avrebbero dovuto accreditare alle entità di gestione di questi diritti un canone, la cui riscossione si sarebbe redistribuita tra queste entità, in conformità con quanto stabilito nei rispettivi regolamenti.

Con questo stesso obiettivo il Parlamento catalano ha approvato recentemente un'imposta propria della Comunità Autonoma catalana, con riguardo alla disponibilità dei servizi di accesso alle reti di comunicazione elettronica, con l'obiettivo di finanziare le politiche del Governo catalano relative alle produzioni audiovisive e digitali catalane.

La tecnica legislativa più che carente, ha fatto sì che questa imposta è incidentalmente in parte commisurata al fatturato delle società che forniscono il servizio di accesso alla rete. Questa fa sì che l'imposta si scontri apertamente con le disposizioni costituzionali spagnole. Un ricorso di incostituzionalità a questo proposito è stato annunciato dal governo della nazione, se alla fine sarà accolto, la norma verrà abrogata.

Il tentativo del governo catalano di risolvere ciò che costituisce un fallimento piuttosto evidente del mercato è reso vano quindi da una sensibile mancanza di tecnica legislativa nella sua formulazione. Tuttavia, il problema che ha cercato di affrontare sopravvive. Nel mercato digitale, chi fa il business è colui che facilita l'accesso alla rete, mentre colui che fornisce i contenuti - che aggiunge il maggior valore aggiunto - incontra difficoltà significative nel raggiungere una ragionevole remunerazione da parte di coloro che vi accedono. Il diritto finanziario, senza dubbio, potrebbe implementare canali adeguati per alleviare questa disfunzione e introdurre una maggiore razionalità nella distribuzione delle risorse finanziarie generate dal mercato digitale".

economy”, come alcune di quelle viste in precedenza, ma anche di quelle di cui si parlerà nel prosieguo di questo lavoro.¹⁶⁷

Ancora più ideologico, mirato e di scopo, è stato un altro tributo introdotto in Spagna (stavolta a livello nazionale) ribattezzato “google tax”, che però ha avuto vita brevissima, in quanto ha avuto l’effetto di far ritirare dal mercato il servizio offerto, oggetto del tributo (in pratica, anche se ovviamente non espressamente indicato dalla norma, ma che in pratica era individuato principalmente nel servizio “Google news” fornito dal motore di ricerca Google).¹⁶⁸

Concettualmente simile all’imposta catalana, nel senso di “far pagare per l’utilizzo della rete”, ma diverso nella struttura, nel funzionamento e soprattutto nell’ammontare del gettito, è il tributo che l’Ungheria (per esigenze di cassa oltreché ideologiche) ha tentato di introdurre, dal 2011 al 2015 sull’uso della rete Internet.

In pratica si trattava di una tassa di 0,50 centesimi di euro (150 fiorini ungheresi) per ogni gigabyte di traffico fruito attraverso la rete internet. Quindi

¹⁶⁷ Sembra utile a tale proposito riportare un passaggio di un’intervista al Ministro della cultura catalana: “*Secondo il Ministro della Cultura catalano Ferran Mascarell si tratta di un “passo da gigante”: il provvedimento dovrebbe raccogliere più di 20 milioni di euro all’anno, cifra che dovrebbe dare un notevole impulso alla produzione audiovisiva nella regione, che attualmente può contare su 8 milioni di euro di investimento pubblico. La legge, approvata a larga maggioranza, specifica che gli operatori TLC non potranno “far pesare” sui consumatori la nuova tassa. Il provvedimento è stato accolto con favore dai produttori dell’audiovisivo (rappresentati dall’associazione PROA), mentre ha destato forti polemiche da parte delle società di telecomunicazioni: AMETIC l’associazione che riunisce i principali operatori di TLC, ha chiamato la nuova tassa una “molestia fiscale per gli operatori” e intende fare appello contro questa decisione alle autorità regionali, nazionali ed europee in quanto ritiene che questa nuova tassa pregiudichi le compagnie che operano in Catalogna (Ono, Orange, Vodafone e Telefonica) perché si aggiunge ad altre imposte che già pagano: lo 0,9% delle entrate destinato alla televisione pubblica spagnola e il 5% per la produzione audiovisiva europea e spagnola*”. EL ECONOMISTA, maggio 2015.

¹⁶⁸ F. GALLO, Prospettive di tassazione dell’economia digitale, in DIRITTO MERCATO E TECNOLOGIA , GENNAIO-APRILE 2016: “*Il 30 ottobre 2014 la Spagna ha introdotto la c.d. «tassa Google». In realtà si tratta dell’obbligo per gli aggregatori di link (ad esempio, Google news, ma in realtà si tratta di una categoria molto ampia) di pagare un contributo agli autori che sono titolari dei contenuti cui rinviano i links aggregati. L’intento è obiettivamente quello di favorire gli editori ai danni dei motori di ricerca. L’effetto è stato che Google non ha più operato in Spagna e, quindi, ha smantellato la versione spagnola di Google news*”.

stiamo parlando di un importo non trascurabile, visto l'utilizzo medio degli utenti. Dapprima sembrava che i soggetti passivi dovessero essere i privati consumatori dei servizi internet, successivamente, su pressioni dell'opinione pubblica, il governo del primo ministro Orban ha specificato che i soggetti passivi erano identificati nei fornitori del servizio di accesso alla rete (sia relativi alla navigazione che ai servizi di messaggistica e di telefonia attraverso la rete internet, non attraverso le bande telefoniche).

Tale cambiamento dei soggetti passivi non ha placato le critiche soprattutto dei privati consumatori, timorosi di una quanto mai probabile traslazione "in avanti" del tributo da parte dei fornitori. Infatti, intorno al tributo si sono accesi da subito forti dibattiti, prima che di ordine giuridico, relativi alle libertà individuali.

Sono state talmente forti le proteste, che il governo ungherese ha dovuto fare marcia indietro sulla proposta, che per il momento rimane congelata¹⁶⁹.

¹⁶⁹ L. MACI, La tassa ungherese sui servizi digitali, CORCOM.IT, 27 OTTOBRE 2014: "E' rivolta popolare in Ungheria contro la ventilata "tassa su Internet" che, se approvata, sarebbe la prima al mondo di questo genere. Migliaia di ungheresi sono scesi ieri in piazza a Budapest per manifestare contro il governo del primo ministro Viktor Orban, che ha avanzato una proposta di legge per far pagare agli Internet service provider (Isp) una tassa di 150 fiorini (50 centesimi di euro) ogni gigabyte di traffico.

Secondo i manifestanti, con questa mossa l'esecutivo guidato da Orban, più volte accusato in passato di provvedimenti anti-democratici, non solo andrà a incrementare il carico fiscale ma limiterà fortemente i fondamentali diritti di libertà di espressione dei cittadini.

La tassa è stata annunciata il 21 ottobre 2014 dal ministro dell'Economia Mihaly Varga dopo che il partito del premier, Fidesz, ha sconfitto l'opposizione nelle elezioni comunali. Varga ha aggiunto che la tassa, a cui sarebbero soggetti gli Isp, è una "logica estensione della tassazione su chiamate telefoniche e messaggi di testo che il governo ha annunciato nel 2011". Inizialmente il provvedimento prevedeva che a pagare fossero i singoli abbonati a Internet, poi il governo ha chiarito che avrebbero pagato le aziende. Ma la protesta è andata avanti comunque.

È la prima volta che un governo vuole imporre una tassa del genere. Tassa che, secondo i provider, rischia di minare lo sviluppo della banda larga nel paese.

Contro la proposta di legge si è schierata anche la commissaria europea uscente all'agenda digitale Neelie Kroes, che l'ha bollata come "una vergogna. Non è una buona idea imporre tasse unilaterali su Internet – ha detto, intervistata dal Financial Times – perché non farà che incrementare i costi di accesso a Internet per i consumatori".

A loro volta i dimostranti, circa diecimila ieri sera secondo fonti di agenzia, per bocca dell'organizzatore Balazs Gulyas hanno sottolineato i rischi per le libertà civili. <<Chi usa Internet ha una visione più ampia del mondo – ha detto Gulyas – per questo il governo non vuole l'Internet libero. Ma noi non pagheremo un'imposta del genere a un'autorità fiscale corrotta>>.

Tutto ciò però ci porta a riflettere su quanto sia diventato centrale e importante tutto quello che ruota intorno al mondo digitale. Di quanto possa incidere, nella quotidianità di tutti, un tributo che colpisce una risorsa ormai ritenuta una necessità primaria. A molti le “*sommosse ungheresi per l'internet non tassato*” hanno ricordato da vicino le rivolte di piazza in Italia del 1868 per “*l'imposta sul macinato*”.¹⁷⁰

La tassa su Internet è l'ultima delle imposizioni fiscali “straordinarie” volute dal premier per coprire i buchi di bilancio e riportare il rapporto deficit-Pil sotto il 3% come chiesto dall'Unione Europea. Orban ha già tassato vari settori tra cui il comparto energetico, quello bancario e le telecomunicazioni”.

¹⁷⁰ Wikipedia: “*La tassa sul macinato fu una imposta nel Regno d'Italia sulla macinazione del frumento e dei cereali in genere. Fu un'imposta indiretta introdotta durante il governo della destra storica ideata, tra gli altri, da Quintino Sella, al fine di contribuire al risanamento delle finanze pubbliche*”.

2.3.4) La proposta Collin-Colin della Francia

Ancorché trattasi solamente di una proposta, rimasta ad oggi inattuata, sembra molto interessante trattarla in questa sede, essenzialmente per due motivi.

Il primo motivo risiede nel fatto che si differenzia concettualmente da tutte le altre trattate sinora e da quelle di cui si dirà in seguito.

Il secondo motivo scaturisce dal presupposto del tributo che, come visto e come vedremo, è un elemento che caratterizza le nuove modalità di creazione della ricchezza nel “mondo digitale”.

La proposta è del 2013, su iniziativa di due ministri dell’allora governo francese.¹⁷¹

Parte dal presupposto che, l’economia digitale è costruita su un modello basato sul reinvestimento degli utili a livello globale piuttosto che sulla distribuzione dei dividendi.

I due ministri nel loro rapporto, ritenendo difficile estrapolare dal risultato d’esercizio complessivo conseguito dalle *Digital Enterprise* i costi e i ricavi afferenti a un certo contesto territoriale, non hanno seguito la via di fissare criteri di tassazione basati sulla classica nozione di stabile organizzazione (anche virtuale, digitale od occulta) e nemmeno su eventuali caratteri elusivi delle condotte di queste imprese.

Hanno quindi proposto un tributo di tipo “parapatrimoniale”.¹⁷²

Il prelievo erariale si fonda infatti sulla tassazione delle forme di raccolta gratuita e *capziosa* dei dati personali operata dalle multinazionali dell’economia digitale.

¹⁷¹ P. COLLIN. – N. COLIN, Report della task force on taxation of Digital Economy, Parigi, gennaio 2013.

¹⁷² F. GALLO, Regime fiscale dell’economia digitale, Audizione tenuta presso la Commissione finanza della Camera dei Deputati sul tema “Regime fiscale dell’economia digitale”, svolta il 24 febbraio 2015.

Si tratta di un tributo che graverebbe, evidentemente, su un indice di ricchezza diverso dal reddito (oltre che dal consumo e dal patrimonio) e che sarebbe animato da una logica vicina a quella del principio “*chi inquina paga*” su cui si fondano i tributi ambientali.¹⁷³

Al pari dei tributi ambientali, dovuti da chi arreca un danno all’ambiente mediante emissione di sostanze per esso nocive, anche il tributo in questione verrebbe a gravare su chi, in modo capzioso e predatorio, raccoglie i dati personali degli utenti per poi sfruttarli, sotto il profilo commerciale, nei confronti degli stessi utenti, in particolare per la diffusione dei messaggi pubblicitari, ma non solo.

Come si diceva all’inizio del paragrafo, uno degli aspetti più interessanti della proposta è il suo presupposto, e cioè il considerare “ricchezza” tassabile il possesso, da parte dei player digitali, dei dati degli utenti. E’ innegabile e risaputo infatti che, la maggior parte del *patrimonio*, della forza economica, o se vogliamo del valore essenziale delle digital company si fonda proprio sulla loro capacità di possedere il maggior numero di informazioni possibili sui prosumer (soggetti che sono al tempo stesso utilizzatori e produttori del servizio). Sull’importanza e la centralità di questo tema ci siamo già soffermati nella trattazione che precede, ma ci ritorneremo oltre, quando si parlerà dell’Imposta sui servizi digitali, quindi non sembra utile approfondirlo in questo paragrafo.

Molte sono però le critiche che ha ricevuto tale proposta.

Il profilo che desta le maggiori perplessità, è quello della dimostrazione della circostanza che l’attività di raccolta da tassare sia *capziosa, scorretta, addirittura*

¹⁷³ Si veda il citato rapporto della Task Force on Taxation of the Digital Economy citato, p. 122: “*a special tax, like the general tax on pollution producing activities or the ‘carbon tax’. But instead of applying to emissions of greenhouse gases, this tax would apply to practices involving the collection, management and commercial exploitation of personal data generated by users located in France. The underlying rationale is to use the tax to discourage practices that are “non-compliant” with the objectives and to encourage, through a tax reduction or exemption, practices that are “compliant” with these objectives*”.

predatoria, oltretutto gratuita e, quindi, tale da giustificare la necessità di “compensare” l’intrusione delle web companies nel privato con l’applicazione di uno specifico prelievo.¹⁷⁴

Si tratta poi di una forma di tassazione che, ove introdotta nel nostro ordinamento, solleverebbe interrogativi sulla sua coerenza con il principio di capacità contributiva, quantomeno se inteso nella sua accezione restrittiva di titolarità di una situazione giuridica soggettiva a contenuto patrimoniale, scambiabile sul mercato, che consenta in sé di estinguere l’obbligazione tributaria.¹⁷⁵ Su questo punto però è doveroso sottolineare che alcuni autori, magari con una concezione della capacità contributiva differente da quella della dottrina maggioritaria, potrebbero esprimere un consenso differente.¹⁷⁶

¹⁷⁴ F. GALLO, op. cit. pag.15.

¹⁷⁵ G. Falsitta, Il doppio concetto di capacità contributiva, in *Rivista di diritto tributario*, 2004; G. Gaffuri, Il senso della capacità contributiva, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006; I. Manzoni – G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007; F. Moschetti, Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006

¹⁷⁶ A. Fedele., La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006; A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005; F. Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2002; F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007.

2.3.5) La bit tax

E' probabilmente la prima e forse la più suggestiva proposta di tassazione del "mondo digitale" a livello mondiale.

Verso la metà degli anni '90, agli albori di Internet, sono convissute due opposte opinioni sulla tassazione di quel mondo digitale che si stava profilando.

Il primo movimento ha supportato la teoria della completa detassazione; sul piano legislativo si è giunti al c.d. *Internet Tax Freedom Act*, approvato negli Stati Uniti nel 1998, che in realtà più che verso la detassazione, in attesa di capire meglio il fenomeno, si è orientato in favore di una moratoria, escludendo l'introduzione di qualsivoglia nuova imposta statale, locale o federale.¹⁷⁷

Nello stesso periodo storico, abbiamo detto, si è imposta all'attenzione dell'opinione pubblica, una proposta di tassazione con un ampio respiro internazionale. Molto citata, ma anche molto avversata.

L'idea nasce nel 1996 dall'intuizione di un professore della Carleton University (Canada),¹⁷⁸ Arthur Cordell.

E' un'imposta volta a tassare i dati trasmessi via internet, da applicare, quindi, al traffico digitale per ogni unità di trasmissione elettronica, cioè il bit. Il bit, con le moderne tecnologie, misura la capacità di traffico oltre che su internet anche nelle telecomunicazioni.

Tale tributo è fortemente innovativo perché non colpisce un indice di capacità contributiva tradizionale come il reddito o il patrimonio, ma grava sulle trasmissioni come un nuovo modo di fare ricchezza e, quindi, come un nuovo modo di generare detta capacità.

I soggetti passivi, secondo un primo approccio dell'ideatore¹⁷⁹, non dovrebbero essere gli utenti finali, bensì gli operatori economici fornitori dei

¹⁷⁷ S. CIPOLLINA, I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale, Giuffrè, 2003.

¹⁷⁸ J. CORDELL ARTHUR, New taxes for a new company, Government Information in Canada, vol. 2, 4, 1996.

¹⁷⁹ J. CORDELL ARTHUR, Taxing the Internet: The proposal for a bit tax, International Tax Program at the Harvard Law School, February 14, 1997. Si riporta un passaggio significativo del discorso dell'autore: "A new tax base is important if we are to avoid the insolvency of democratic governments - especially in a time of growing needs. The new productivity must be captured by governments if we are to widely share in the bounty of a knowledge society. A new tax base is to be found in that myriad of transactions, images, voice, text, data - all carried over global telecommunication, cable and satellite networks. Just as the old economy could be found in railroad freight cars and in 18-wheeler trucks, so too can the new wealth be found 'riding' the flow of digital information pulsing through the networks, 24 hours a day, every day. Just as some of the old tax base came from taxes on goods and excise taxes on transportation vehicles moving on the nation's rail lines and highways, so too can the new tax be found in the new distribution system of the new economy: the networks of the new economy. The much talked about Information Highway. While there are few kudos for proposing a new tax, the time is ripe to suggest positive and constructive ways of dealing with serious fiscal realities. The move to a new economy should be matched by consideration of a new tax. A tax base that is growing. A tax base that is at the heart of the new economy. A tax base that can be easily identified, one where collection is in few hands. A tax that is difficult to avoid. How do we do this? Well if the new wealth of nations is to be found in networks then we have to imagine a turnover tax on digital traffic. This would be similar to a gasoline tax or paying a toll on a bridge or toll road or having a license plate on a car. These current excise and indirect taxes apply by weight of truck, by amount of gas used, not on the value of the commodity carried by the truck. So why not examine a possible tax on the digital traffic on the Information Highway? Why not tax each digital bit of information? So let's imagine a 'bit tax.' I am proposing that we tax each digital bit of information flowing in global networks. And with convergence, all information--data, voice, images--will be in digital form. Proposed is an easily administered tax on each digital bit of information. A 'bit tax.' Whether the digital bit is part of a foreign exchange transaction, a business teleconference, an Internet e-mail or file transfer, electronic check clearance or an ATM transaction, each bit is a physical manifestation of the new economy at work. Whether the tax is levied on the traffic carried by a fibre optic cable or on micro-wave or whether the tax is levied on interactive satellite traffic, the bit tax presents a way of accessing the new wealth being created by the New Economy. Say the tax is .000001 cents per bit. Automatically collected it will cause fewer collection problems than most other direct or indirect taxes. Collected by the telecom carriers, satellite networks and cable systems the revenues would flow directly to the national revenue service of the respective country. The bit tax would be applied to value added interactive digital transactions. Interactivity makes the transaction valuable. A broadcast message may or may not add value, that is if it is heard. An interactive transaction: a conversation, data search, accessing an ATM--is an activity you choose to do because it does something for you. You get something for doing it, you get something out of doing it: otherwise you wouldn't be doing it. It is this new value, this new productivity that is creating so much new wealth in networks. All interactive digital information would be subject to the new tax. Thus digital broadcast and digital radio (all 'one to many' broadcasts) would be exempted from the tax. Digital broadcasts of one to few eg., TV broadcast to a few stations for later rebroadcast, or newspaper transmission by satellite to remote printing plants are interactive (because they are 'addressable') and would be subject to the bit tax. The implementation of the tax would fit into three broad categories: 1. Long-distance lines (general public), a tax directly proportional to digital flows between major long-distance nodes in the country. 2. Leased lines (private lines), a fixed rate dependent on the bit-carrying capacity of the line. So if a company leases a private line, say a 1-800 line or something for carrying on transactions--something like the credit card companies currently do, then the bit tax would be at, say, 70 percent of the carrying capacity. Since there are no built-in meters in these lines and since the traffic in these lines fluctuates, then easier to settle on a fixed percentage of capacity. 3. Local Traffic, a variable rate based on a statistical average of gross information flows captured at each local switch using software already in place. The bit tax would not be a user pay tax. Increased use within the measured region would however result in higher bit taxes. So without getting into too complex a discussion, one could imagine that at the local level an average of digital traffic would be measured by designated region (this could be by area code, metro area, province or state, or nation). This statistical average would provide the basis for the bit tax rate at the designated local level. Leased

servizi, anche se successive rivisitazioni della proposta, vuoi per evidenti motivi traslativi in avanti del tributo, vuoi per motivi di applicazione, hanno riletto tale paradigma.

L'indice di capacità contributiva sarebbe quindi la comunicazione, o meglio, la trasmissione delle informazioni, generanti una capacità di trarne profitto, in coloro che le trasmettono o le acquisiscono.

La misurazione di tale capacità sarebbe data dal conteggio dei bit trasmessi.

È evidente che la bit tax, così come costruita, si pone fuori dal campo della specifica tassazione delle digital enterprises. Non può, quindi, essere assunta come uno strumento per recuperare a tassazione i redditi prodotti da tali società. L'aliquota dell'imposta, secondo Cordell, dovrebbe essere dello 0,000001 centesimi/\$ per bit.¹⁸⁰

Della sua riscossione dovrebbero occuparsi i common carrier delle telecomunicazioni, delle reti satellitari e dei sistemi via cavo. L'imposta verrebbe liquidata Paese per Paese.

lines would pay some percentage of the carrying capacity of the line while long distance public lines would be metered by usage patterns. Note the advantage of local measurement by area code or other measured region. If transactions greatly increase in one region to a large extent it is conceivable that incremental network investments and operations could take place in another region. In an area characterized by low transaction rates and hence by a lower bit tax rate. Research has to be done on the burden or incidence of this new tax. Is it progressive or regressive? Will it be absorbed by the carriers or passed on to consumers? Should lower rates apply to some heavy traffic items such as digital movies downloaded to the home? Can one nation bring in a bit tax or does it require international collaboration? Perhaps through the OECD or the G7 group of nations. Or perhaps we should be launching one or a number of pilot projects. A number of pilot bit tax projects run by smaller countries or parts of countries to determine any pitfalls or problems. It has been suggested that the State of California, or the eleven Western States of the United States might serve as a possible pilot project. And what about the tax rate itself? Is it too high or not high enough? If the tax of .000001 cents per bit yields too much revenue, then it can always be adjusted. As network-based commerce expands the number bits will increase as well. During peak periods in North America 1 trillion bits per second are transferred on telephone networks. In the future, with fibre optic networks the capacity will be expanded to a peta bit per second. This is a very large number. A 1 followed by 18 zeros! So the bit tax rate will have to be adjusted for changing time".

¹⁸⁰ Anche se, nelle intenzioni dell'autore, come si legge nello "speech" riportato nella nota precedente, tale aliquota avrebbe dovuto eventualmente cambiare con il cambiare della tecnologia.

La bit tax di Cordell è un'imposta facile da gestire e da riscuotere, che ha indubbiamente una vocazione sistemica e globale perché presuppone l'accordo di tutti gli Stati. Tassando i bit a monte degli operatori del traffico digitale, in piccolissime quantità, si possono ottenere enormi introiti che andrebbero devoluti, secondo l'ideatore, ad un Fondo Internazionale avente scopi sociali.

La gestione e la riscossione dovrebbero adeguarsi alla formula della suddivisione tra Paesi, in base alla rispettiva partecipazione al traffico e dovrebbero rientrare nell'ambito della International Telecommunications Union delle Nazioni Unite.¹⁸¹

L'OCSE e l'Unione Europea erano, in linea di massima, favorevoli ad un tale tipo di tributo da applicare, nella sua versione definitiva, all'uso della larghezza di banda dei siti web e basato sul numero di byte utilizzati, con riferimento a scaglioni progressivi e con aliquote differenti a seconda della dimensione o del fatturato dell'azienda.

Il tributo si applicherebbe a partire da una soglia minima per la larghezza di banda utilizzata annualmente e potrebbe essere dedotto dall'imposta sulle società.¹⁸²

Come accennato non sono mancate le critiche, anche feroci, a tale iniziativa, ad oggi giudicata da molti anacronistica. Tralasciando quelle più semplicistiche, ancorché concrete, riguardanti la fissazione arbitraria e apodittica delle aliquote, la circostanza di fantomatici e difficilissimi "accordi globali" tra i Paesi, quella più sostanziale riguarda il rispetto del dettato Costituzionale (nostro, ma anche di tutti i Paesi sviluppati) della capacità contributiva.¹⁸³

¹⁸¹ F. GALLO, Prospettive di tassazione dell'economia digitale, in *Diritto Mercato Tecnologia*, n. 1, 2016.

¹⁸² L. SOETE, Building the European information society for us all, European Commission expert Group, 1997.

¹⁸³ M. TROVATO, *Il Foglio*, 10 maggio 2017. Si riporta un breve ma significativo passaggio dell'autore: "...Ma la questione dell'entità dell'imposta è invero secondaria: il principale problema della bit tax è la sua radicale inattitudine a intercettare manifestazioni di ricchezza e, perciò, di capacità

CAPITOLO 3 – LA TASSAZIONE DELL’ECONOMIA DIGITALE IN ITALIA

Abbiamo visto quanto sia complicato, a livello internazionale ma anche comunitario, trovare una soluzione condivisa.

Molti sono gli ostacoli da superare, primo fra tutti le differenti “convenienze” dei vari Stati coinvolti.

Questo è il motivo principale per il quale molti Paesi si sono mossi in anticipo e in maniera isolata, rispetto all’attuazione delle proposte condivise.

L’Italia è uno dei Paesi più attivi in tal senso (in Europa insieme alla Spagna e alla Francia) .

Tale attivismo, a parere di molti, nasce sia per via dell’elevato debito pubblico e la conseguente necessità di reperire risorse, sia per l’ingente tassazione a carico di famiglie e imprese, con la conseguente forte pressione (ed indignazione) dell’opinione pubblica, sempre a caccia dei famigerati “grandi evasori”, o

contributiva: si colpisce il traffico di dati perché esso potrebbe rappresentare una transazione economica, a prescindere dal fatto che una transazione economica sia effettivamente stata posta in essere. In questo senso, il meccanismo ricorderebbe quello del cosiddetto equo compenso per copia privata, un tributo applicato preventivamente a tutti i dispositivi di memorizzazione per il solo fatto che essi possano essere impiegati per immagazzinare materiale coperto da diritto d’autore – un arzigogolo, peraltro, recentemente censurato dalla corte di giustizia. Oppure ancora, per alludere a una fattispecie del diritto penale goliardicamente nota a chiunque sia passato per le aule di giurisprudenza, si pensi al possesso ingiustificato di chiavi alterate o di grimaldelli, di cui all’art. 707 del codice.

La bit tax generation ignora una realtà chiara a tutti gli utenti della rete: non tutti i bit sono uguali – un principio spesso travisato, sia detto per inciso, anche dai talebani della neutralità della rete.

Il medesimo trasferimento di dati può essere frutto dell’acquisto di un bene digitale (un libro elettronico), della fruizione di un servizio gratuito ma che genera ricavi pubblicitari per il fornitore (un video su Youtube o su Facebook) o ancora di una comunicazione che non riveste alcuna rilevanza economica (una mail inviata e ricevuta attraverso il client, senza neppure accedere al sito web del provider).

Proprio per questo motivo, la bit tax sarebbe con ogni probabilità contraria al dettato costituzionale, così come sarebbe illegittima un’imposta sui passi effettuati che non considerasse la qualifica del camminatore: marciatore retribuito, venditore ambulante o semplice amante dei paesaggi bucolici. Fortunatamente, passeggiare è un’attività ancora libera da imposte: ed è un passatempo certamente preferibile alla progettazione di grotteschi congegni fiscali per mercati che non si comprendono appieno”.

comunque sia di qualcun altro su cui ripartire il carico fiscale, al fine di una sua riduzione a livello di sistema.

Il primo “tentativo” di tassazione dell’economia digitale in Italia risale alla fine del 2013. L’ultimo è recentissimo, la fine del 2018 (la legge di Bilancio per il 2019) ma, come vedremo nel relativo paragrafo, è ancora in via di attuazione per mancanza dei relativi decreti.

3.1) La prima “Google tax” italiana

Da tutti ribattezzata la “*Google Tax italiana*”¹⁸⁴, si tratta in realtà dell’emendamento Boccia (dal nome del deputato proponente le misure in questione) che istituì l’art.1 comma 3, della Legge n.147 del 27 dicembre 2013 (Legge di Stabilità per il 2014).

In pratica il suddetto comma introdusse, nella normativa IVA, un nuovo articolo, per l’esattezza l’art.17 bis del DPR 633/1972, secondo il quale: “*i soggetti passivi che intendano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati on line, anche attraverso centri media e operatori terzi, sono obbligati ad acquistarli da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall’amministrazione finanziaria italiana. Gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di search advertising), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti, quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, titolari di partita IVA rilasciata dall’amministrazione finanziaria italiana. La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l’operazione di compravendita sia stata effettuata mediante centri media, operatori terzi e soggetti inserzionisti*”.

Bisogna dire che la proposta originaria del deputato Boccia era strutturata per essere applicabile a tutti i beni e servizi venduti *online*. In sede di approvazione fu limitata in pratica ai soli servizi pubblicitari online (ma a modo di vedere di

¹⁸⁴ Così anche C. TRENTA, *The Italian “Google Tax”. National Taxation and the European E-Economy*, in AA.VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. DEL FEDERICO – C. RICCI, Amon edizioni, 2015, pp. 185-210.

molti operatori della materia, la norma era mirata soprattutto a tassare il famoso servizio Top Positioning¹⁸⁵ di Google).

Bisogna dire che, fin da subito, la norma apparse alla dottrina e agli operatori di problematica applicazione sotto diversi punti di vista, tanto è vero che fu definitivamente abrogata solamente pochi mesi più tardi.

L'idea di imporre una partita IVA italiana a tutti gli operatori online di pubblicità, senza addentrarci troppo in alcuni tecnicismi dell'Imposta sul Valore Aggiunto, non utili ai fini della presente trattazione, sarebbe stato un po' come imporre una "stabile organizzazione" a tutti quei soggetti non residenti che di fatto non hanno nessun legame fisico con il territorio. Almeno questa era l'intenzione principale del legislatore, anche se, come ben sappiamo, un soggetto non residente può benissimo identificarsi in Italia ai soli fini dell'IVA, senza perciò essere assoggettato alle Imposte Dirette nel nostro Paese.¹⁸⁶

Bisogna evidenziare tra l'altro che all'epoca (fine 2013), non era stato ancora riformato l'art.162 del TUIR (che introduce il concetto di "significativa presenza digitale"), né tantomeno era in analisi la proposta di Direttiva Comunitaria (147 final del marzo 2018, analizzata nell'apposito paragrafo che precede) sulla riforma del concetto di stabile organizzazione.

¹⁸⁵ Che costituisce una delle maggiori fonti di reddito per Google. Così V. CARLINI, Ecco come fa BIG G. a guadagnare una montagna di soldi, il Sole 24 Ore, 25 giugno 2018, in cui tra l'altro: *"Uno tra i meccanismi, si sa, è quello in base al quale l'inserzionista paga nel momento in cui l'internauta clicca sull'annuncio (da cui la definizione "pay per click"). Il sistema, ad esempio, è molto sfruttato con il motore di ricerca di Google ("search advertising"). Vediamo di spiegarci. Quando una persona digita, nel campo di ricerca, una parola o una frase il "search engine", dopo che i suoi algoritmi hanno lavorato, fa comparire una pagina (chiamata Serp) che contiene i risultati della ricerca stessa. Alcuni di questi sono risultati cosiddetti "naturali", cioè non sponsorizzati. Altri invece, riconoscibili per la sigla "ann." o l'indicazione "sponsorizzato", sono gli annunci pubblicitari. Questi compaiono grazie ad un programma (sempre di Google) chiamato AdWords. Vale a dire: la piattaforma pubblicitaria attraverso cui l'inserzionista può organizzare le campagne di advertising. Tra cui, per l'appunto, quelle che sfruttano il motore di ricerca stesso".*

¹⁸⁶ Alcuni di questi tecnicismi verranno approfonditi nel capitolo 4, dedicato esclusivamente alle considerazioni in campo IVA.

Le difficoltà di applicazione della norma erano di due specie: tecniche e giuridiche.

Le difficoltà tecniche evidenziate erano relative soprattutto a una distinzione impraticabile tra contenuti (pubblicitari) accessibili dall'Italia e contenuti non accessibili dall'Italia.

Ma le difficoltà insormontabili si sono rivelate quelle di natura giuridica. Secondo alcuni autori¹⁸⁷ la norma presentava addirittura principi di incostituzionalità, in quanto contrastante con il principio della libertà di iniziativa economica. Ma l'aspetto più critico è senz'altro quello relativo al contrasto con i fondamentali principi comunitari della libertà di stabilimento delle imprese e del principio di non discriminazione.¹⁸⁸

Infatti, il principio più volte ribadito dalla Corte di Giustizia dell'Unione, della libertà di ogni Stato di imporre le proprie norme per contrastare fenomeni di elusione/evasione, non deve contrastare con i fondamentali principi di libertà di movimento e stabilimento delle imprese all'interno dell'Unione (artt. 49,50,51 e 52 TFUE) ed il principio di non discriminazione (art.18 TFUE).

In particolare, in una nota sentenza della ECJ si afferma: *“Member States are free to adopt or to maintain in force rules having the specific purpose of precluding from a tax benefit wholly artificial arrangements whose purpose is to circumvent or escape National tax law. None the less, the Court must ascertain*

¹⁸⁷ C. CANTATORE, Fiscalità nell'economia digitale, in Diritto.it, ottobre 2015.

¹⁸⁸ Come abbiamo già visto nella trattazione che precede (in particolare quando si è analizzata l'Equalisation Levy Indiana), a livello comunitario la censura, da parte degli organi comunitari ma anche della CGUE, dei provvedimenti dei vari Stati Europei, soprattutto a livello fiscale, è sempre un'ipotesi altamente realizzabile. E' molto semplice infatti che un tributo (soprattutto Indiretto come l'IVA, ma anche un tributo sul reddito) vada ad incidere sulle quattro libertà fondamentali dell'Unione, e cioè la libera circolazione di: Beni, Servizi, Persone e Capitali. Ma è soprattutto uno dei Principi fondamentali ispiratori della Carta Europea a porre in contrasto le norme fiscali dei singoli Stati con le norme del TFUE e cioè il Principio di Non Discriminazione.

whether the restrictive measure goes beyond what is necessary to attain the objectives pursued'.¹⁸⁹

¹⁸⁹ Case C-446/03, *Mark & Spencer plc v David Halsey* (Her Majesty's Inspector of taxes), 2005.

3.2) La proposta Quintarelli-Sottanelli

Il secondo tentativo di tassare le imprese del digitale nel nostro Paese avvenne a fine 2015 con la proposta di legge degli onorevoli Stefano Quintarelli e Giulio Sottanelli.

Nonostante il forte impegno dei due deputati¹⁹⁰, la proposta rimase solo sulla carta. Non fu mai infatti inserita nella legge di stabilità per il 2016 come preventivato.

Dal punto di vista tecnico si tratta di una modifica dell'art.162 del TUIR, e cioè la nozione di stabile organizzazione e l'introduzione di un articolo al DPR 600 del 1973, al fine di prevedere una ritenuta a titolo d'imposta.

Come si evince dal testo della norma, si tratta di un'integrazione al concetto di stabile organizzazione al fine di ricomprendervi i soggetti, *non residenti ma*

¹⁹⁰ Atto Camera n.3076, Proposta di legge Quintarelli-Sottanelli, presentata il 27 aprile 2015. Si riporta l'incipit della proposta: *“Onorevoli colleghi! - Considerato che la potestà impositiva dello Stato è limitata solo entro il suo ambito territoriale, per affrontare fenomeni elusivi online occorre adottare una nuova prospettiva. Internet e il commercio elettronico favoriscono infatti, modalità immateriali di produzione del reddito, caratterizzate dall'assenza di formali confini territoriali. Il commercio elettronico (in particolare quello diretto) permette di svolgere operazioni, prescindendo da quegli elementi materiali (bene ceduto e luogo dell'attività) che, nel commercio tradizionale, permettono di collegare una attività produttiva di reddito ad un determinato territorio. Nelle transazioni online è difficile individuare la “territorialità” del venditore e dell'acquirente e perfino il luogo di consumazione del bene. Per colmare tale “gap”, bisognerebbe dunque individuare alcune specifiche priorità: 1) determinare esattamente la residenza fiscale dei soggetti impegnati nel commercio elettronico, dando prioritaria rilevanza al luogo di effettiva direzione dell'impresa; 2) individuare il luogo di riferimento di erogazione dei servizi, che rileverà in particolare laddove non si limiti a svolgere attività ausiliarie e preparatorie dell'impresa (quali raccolta dati, servizio informazioni, pubblicità, eccetera), ma funzioni principali, afferenti al business dell'impresa e permanga per un sufficiente periodo di tempo in un determinato luogo. Come impedire dunque, in un tale contesto, una facile elusione? Relativamente alla scelta del soggetto con cui interfacciarsi ai fini dei controlli sul corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, occorre partire dalla considerazione che nel mercato telematico, caratterizzato dall'ingresso di nuove e multiformi imprenditorialità soprattutto nel campo dei servizi ausiliari al commercio elettronico, i soggetti che svolgono un ruolo preminente sono sostanzialmente tre: i fornitori, le banche e le istituzioni finanziarie ed infine i clienti. Insomma, il ruolo centrale tradizionalmente assunto dai pagamenti, anche come prova del passaggio della proprietà, sembra essere fondamentale anche relativamente al commercio elettronico. E per tutti questi motivi la disciplina IVA sul commercio elettronico, come detto, è stata finalmente rivoluzionata”*.

operanti online in Italia, di notevoli dimensioni (con fatturato superiore a cinque milioni di euro).

Era altresì prevista una ritenuta (del 25%¹⁹¹ a titolo d'imposta per le persone giuridiche non residenti, operata dagli intermediari finanziari sui pagamenti a questi effettuati). Tale ritenuta veniva istituita in pratica al solo fine di indurre il soggetto non residente ad autodenunciare una propria stabile organizzazione sul territorio, nel qual caso sarebbe stato esentato dalla ritenuta.

Per completezza di trattazione si riporta il testo della proposta della modifica dell'art.162 del TUIR: *“1. L'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente: “Art. 162.*

1. E' considerata stabile organizzazione qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea all'attività economica, in termini di mezzi umani o tecnici.

2. 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.

3. Il presente articolo disciplina anche la stabile organizzazione virtuale, laddove: a) la localizzazione di un servizio online non costituisce di per sé una stabile organizzazione; b) la localizzazione di un fornitore di servizi che si

¹⁹¹ Del 30% nei confronti delle Persone Fisiche non residenti per la percezione dei redditi di cui all'art.23 comma 2 lettere c) ed h) del TUIR, o comunque sia nei confronti dei soggetti non residenti che vendono in Italia tramite un e-commerce provider estero.

occupa della ospitalità e gestione del servizio online non è rilevante 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; c) la collocazione fisica nel territorio dello Stato dei server 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; d) 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.

4. Si considera in ogni caso sussistente una stabile organizzazione in Italia qualora si realizzi una presenza continuativa di attività online riconducibili all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore, comunque motivati, in misura complessivamente non inferiore a cinque milioni di euro.

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”.

Molte sono state le criticità emerse in seno agli osservatori. Prima fra tutte la circostanza che la norma avrebbe avuto un ambito di applicazione molto circoscritto, limitato cioè alle imprese estere residenti in quei Paesi per i quali non è stato stipulato un trattato per la prevenzione contro le doppie imposizioni, in pratica i soli cosiddetti Paradisi Fiscali.¹⁹²

¹⁹² Come noto i grandi player globali dell'economia digitale non hanno la residenza fiscale nei citati “Paradisi fiscali”, o almeno non hanno in tali Paesi la propria sede fissa di affari, la sede operativa o la

E' noto infatti che le norme dei trattati internazionali (come lo sono le Convenzioni in parola) prevalgono sulla norma interna, quindi il nuovo articolo 162 avrebbe avuto un ambito applicativo quasi nullo e comunque per niente efficace.

Per quanto riguarda le criticità applicative di ordine tecnico, si può benissimo rimandare a quanto detto per la Proposta della Commissione Europea riguardante la revisione del concetto di stabile organizzazione, analizzata nel capitolo secondo di questo lavoro.

Per quanto riguarda invece la previsione delle ritenute a titolo d'imposta, che come già detto erano pensate per "*scoraggiare*" le imprese estere dal porre in essere delle pratiche elusive e ad identificarsi in Italia, ci sarebbero stati senz'altro due ordini di criticità.

La prima riguardante la gestione della fattispecie. Lasciata in mano alle banche (e agli intermediari finanziari in genere) senza prevedere delle specifiche tecniche, né relativamente ai soggetti passivi, né tanto meno alla tipologia di operazioni oggetto della ritenuta.

Ma sicuramente lo scoglio maggiore da superare sarebbe stato il vaglio della Corte di Giustizia dell'Unione, la quale, come visto nel paragrafo che precede, avrebbe senz'altro censurato tale pratica (della ritenuta a titolo d'imposta) sotto il principio comunitario della non discriminazione.¹⁹³ Non si vede la ragione per cui un'impresa non residente debba subire una ritenuta (sul fatturato!) e al contrario una residente, magari operante nello stesso modo e settore non debba essere soggetta a tale ritenuta.

sede legale (casamai in tali paradisi fiscali i colossi del web hanno una sorta di branch con la quale si interfacciano per eventuali arbitrati).

¹⁹³ Come abbiamo visto, ribadito ed evidenziato in tutto il lavoro in esame, questa è una costante di ogni provvedimento, soprattutto di natura fiscale, di tutti gli Stati membri. Alla società civile, a molti operatori, ma purtroppo anche a molti governanti e legislatori italiani, sembra non essere del tutto chiaro che l'Italia è inserita in un'organizzazione sovranazionale (UE) che garantisce vantaggi da molti punti di vista (economici, commerciali, sociali, culturali, etc.), ma richiede anche di osservare delle regole comuni, necessarie per il buon funzionamento di tutto il meccanismo che sorregge l'Unione.

3.3) La proposta Mucchetti

La terza iniziativa sul tema della tassazione delle imprese digitali è contenuta nel Disegno di Legge n. 2526, presentato al Senato della Repubblica il 14 settembre 2016 dall'onorevole Massimo Mucchetti.

Si tratta solo di una proposta mai approvata, come del resto la Proposta Quintarelli-Sottanelli analizzata nel paragrafo precedente, e del resto molto simile in quanto si tratta sempre di una proposta per la modifica dell'articolo 162 del TUIR, o meglio dell'introduzione di un nuovo articolo, il 162 bis che configura la nozione della “*stabile organizzazione occulta*” secondo quanto segue¹⁹⁴: “*Art. 162-bis – (Stabile organizzazione occulta)*

Comma 1. Indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi, si considera esistente una stabile organizzazione occulta qualora vengano svolte nel territorio dello Stato, in via continuativa, attività digitali pienamente dematerializzate da parte di soggetti non residenti.

Comma 2. L'esistenza di una stabile organizzazione occulta si configura qualora il soggetto non residente: a) manifesti la sua presenza sul circuito digitale ponendo in essere un numero di transazioni superiore, in un singolo semestre, a cinquecento unità; b) percepisca nel medesimo periodo un ammontare complessivo non inferiore a un milione di euro.

Comma 3. Le attività digitali pienamente dematerializzate di cui al comma 1 sono individuate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate”.

Accanto al fulcro principale della norma, la proposta Mucchetti prevedeva l'intervento degli intermediari finanziari: sia per operare una ritenuta sui

¹⁹⁴ Nelle intenzioni del legislatore, come si evince dalla relazione introduttiva, c'era l'intenzione di creare una sorta di “strumento per l'accertamento” piuttosto che riformulare il concetto di Stabile Organizzazione. Questo perché il legislatore stesso si rende conto che una riscrittura del concetto di Stabile Organizzazione andrebbe ad impattare sui Trattati Internazionali (contro le doppie imposizioni), rendendo di fatto la norma non applicabile, o meglio, contraria al dettato costituzionale.

pagamenti (del 26% a titolo d'imposta per i non residenti non "stabiliti"), sia per "segnalare" all'Amministrazione Finanziaria quei pagamenti, di un certo ammontare e di una certa frequenza, diretti all'estero a favore di soggetti privi (o che non forniscono) di partita IVA (Comunitaria o extra comunitaria).

Come detto è una proposta che ricalca in pratica quella precedente e perciò anche le criticità sono le stesse già analizzate nel paragrafo che precede, ma se vogliamo con qualche aspetto peggiorativo.

Innanzitutto il demandare ad un organo amministrativo (Agenzia delle Entrate) l'individuazione di una parte essenziale della struttura giuridica della fattispecie, sembrerebbe in contrasto addirittura con il dettato Costituzionale (art.23 – riserva di legge in materia tributaria).

Non è chiara poi la prova che il contribuente dovrebbe fornire in senso contrario, per far sì cioè che non gli venga contestata la "stabile occulta". Se si trattasse (come sembra) di una presunzione assoluta, saremmo anche in questo caso in presenza di una perplessità di ordine Costituzionale e sicuramente di contrasto con i trattati contro le doppie imposizioni.

Come è evidente anche dalla relazione dell'onorevole Mucchetti¹⁹⁵, le intenzioni poste alla base della norma sono più che meritevoli di attenzione, ma

¹⁹⁵ Si riporta una parte della relazione introduttiva al disegno di legge in esame. Senato della Repubblica, Disegno di Legge n. 2526 del 14 settembre 2016: "ONOREVOLI SENATORI – *Le pratiche di ottimizzazione fiscale delle maggiori multinazionali, specialmente di quelle dei servizi informatici e digitali, fanno sempre più leva sull'arbitraggio tra le normative nazionali, spiazzando i governi, in particolare quelli dell'Unione europea. Secondo uno studio dell'OCSE (l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) del 2015, le imposte evitate dal big business oscillano tra i 100 e i 240 miliardi di dollari l'anno, ossia tra il 4 e il 10 per cento del gettito globale delle tasse sulle imprese. Un fenomeno che innesca e alimenta profondi contrasti di interessi tra i Paesi europei più piccoli, i Paesi più grandi e gli USA. Stati come l'Irlanda, l'Olanda, il Lussemburgo e anche il Belgio hanno abbassato la tassazione del reddito d'impresa fin quasi ad annullarla. Emerge una relazione inversamente proporzionale tra dimensione demografica e aliquote fiscali tale per cui i Paesi più piccoli tendono a compensare la riduzione del gettito proveniente dagli utili imponibili delle imprese con i benefici effetti sull'economia, che derivano dagli investimenti e dai salari provenienti dalle multinazionali attratte dai vantaggi fiscali. Vantaggi, si badi bene, loro assicurati non solo dalla modestia delle aliquote ma anche da ancor più accomodanti tax ruling. È eloquente a tal proposito la reazione negativa del governo di Dublino alla disposizione della Commissione UE di recuperare 13 miliardi, più gli interessi, evasi dalle società irlandesi di Apple tra il 2003 e il 2013. Per quanto tale somma possa essere ingente rispetto al*

sul piano giuridico siamo senza dubbio in un ambito di forte inapplicabilità, se non di aperto contrasto, sia con i principi costituzionali che con i principi della fiscalità internazionale.

bilancio dello Stato irlandese, i vantaggi derivanti dallo scambio tra le imposte evitate e le risorse apportate dalle multinazionali instaura un interesse nazionale a difendere lo status quo più forte di quello al recupero di gettito. I Paesi di maggior dimensione, avendo società più vaste e complesse, mostrano una maggiore difficoltà a funzionare come paradisi fiscali de facto. La pressione fiscale può variare molto da Paese a Paese, ma non potrà mai tendere verso lo zero o il quasi zero. Lo stesso Regno Unito, che presenta il regime fiscale più amichevole verso il big business tra i regimi dei Paesi maggiori, viene considerato poco attraente da multinazionali britanniche come la farmaceutica AstraZeneca. Gli USA soffrono anch'essi di questa difficoltà, come si evince dal crescente stock di profitti concentrati nelle giurisdizioni più convenienti dalle multinazionali statunitensi, circa 2 trilioni di dollari, al puro scopo di evitare l'imposta nazionale del 35 per cento sull'utile. E tuttavia il governo di Washington difende comunque gli interessi di queste aziende al punto di rifiutarsi di affrontare la questione fiscale nei negoziati per il TTIP (il partenariato transatlantico su commercio e investimenti) e, ora, di aprire un contenzioso politico e giuridico con la Commissione UE che ha sanzionato l'Irlanda e, indirettamente, Apple. Le principali ragioni degli USA sono tre, e vanno ricordate per inquadrare la soluzione proposta dal disegno di legge, che stiamo illustrando, nell'odierno contesto internazionale: a) l'amministrazione fiscale statunitense mira a tassare l'utile consolidato delle grandi multinazionali ovunque si formi nel mondo; b) le multinazionali cosiddette Over The Top (OTT) hanno quasi tutte la sede centrale e la ricerca negli USA e dunque assicurano un vantaggio competitivo al Paese nel mercato globale tale per cui la posizione delle OTT viene difesa anche sul mercato domestico: per esempio, nel confronto con le telecomunicazioni, attività molto più diffusa nel mondo e dunque meno strategica ai fini del primato americano, sulle politiche della concorrenza; c) pur scontando temporanee contrapposizioni, come quella tra Apple ed Fbi sulla privacy degli iPhone, le OTT sono assai legate alla Casa Bianca e ai suoi inquilini, come documenta l'inchiesta «The Android administration», fatta dal giornale on line «The interceptor» e citata dal «Corriere della Sera» con particolare riguardo all'intreccio strettissimo fra Google e la presidenza obamiana. Questa situazione distorce la concorrenza...».

3.4) La Web Tax Transitoria

Dopo tante proposte rimaste tali, con il Decreto Legge n. 50 del 24 aprile del 2017¹⁹⁶, viene adottata una disciplina, nota a molti come “*Web tax transitoria*”.

In particolare stiamo parlando dell’art.1 bis del citato decreto¹⁹⁷, che introduce nell’ordinamento la “*Procedura di Cooperazione e Collaborazione Rafforzata*”.

¹⁹⁶ Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo.

¹⁹⁷ Art. 1 bis Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata.

1. Le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che appartengono a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori a 1 miliardo di euro annui e che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro annui avvalendosi del supporto dei soggetti di cui alla lettera a) del medesimo comma 1 dell'articolo 73 o di stabili organizzazioni in Italia di società di cui alla citata lettera d), appartenenti al medesimo gruppo societario, possono avvalersi della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata di cui al presente articolo per la definizione dei debiti tributari dell'eventuale stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato.

2. I soggetti di cui al comma 1, che ravvisino la possibilità che l'attività esercitata nel territorio dello Stato costituisca una stabile organizzazione, possono chiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano la stabile organizzazione stessa, mediante presentazione di apposita istanza finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo di cui al titolo III del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

3. Ai fini della determinazione del fatturato consolidato del gruppo multinazionale cui appartengono i soggetti di cui al comma 1, si considera il valore più elevato delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi indicate nel bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi anteriori.

4. Ai fini della determinazione dell'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da parte dei soggetti di cui al comma 1, si considera il valore più elevato delle medesime cessioni di beni e prestazioni di servizi indicate nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi anteriori. Ai medesimi fini si tiene conto anche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dai soggetti, residenti o non residenti, che si trovino, nei confronti delle società e degli enti di cui al comma 1 del presente articolo, nelle condizioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

5. Qualora in sede di interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate sia constatata la sussistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate invia al contribuente un invito ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, al fine di definire, in contraddittorio con il contribuente, i debiti tributari della stabile organizzazione.

6. Nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 che estinguono i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, versando le somme dovute in base all'accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, le sanzioni amministrative applicabili ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del medesimo decreto legislativo n. 218 del 1997 sono ridotte alla metà.

Come si evince facilmente dalla lettura della norma (riportata integralmente in nota), non si tratta di un nuovo tributo, bensì di una sorta di “autodenuncia” da parte del contribuente che sappia o tema di avere una stabile organizzazione in Italia.

7. Il reato di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non è punibile se i debiti tributari della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono estinti nei termini di cui al comma 6 del presente articolo.

8. In caso di mancata sottoscrizione dell'accertamento per adesione ovvero di omesso o parziale versamento delle somme dovute, non si producono gli effetti di cui al comma 7. In relazione ai periodi d'imposta e ai tributi oggetto dell'invito di cui al comma 5, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'invito o di redazione dell'atto di adesione, accerta le imposte e gli interessi dovuti e irroga le sanzioni nella misura ordinaria. La disposizione di cui al presente comma si applica anche in deroga ai termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

9. Entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti di cui al comma 6, l'Agenzia delle Entrate comunica all'autorità giudiziaria competente l'avvenuta definizione dei debiti tributari della stabile organizzazione ai fini di quanto previsto al comma 7.

10. I soggetti di cui al comma 1 nei cui confronti è stata constatata l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e che hanno estinto i debiti tributari della stessa con le modalità di cui al comma 6, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione, possono accedere al regime dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti previsti dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

11. Non possono avvalersi delle previsioni del presente articolo le società e gli enti di cui al comma 1 che abbiano avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, dell'inizio di qualunque attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti penali, relativi all'ambito di applicazione dell'istanza di cui al medesimo comma 1. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita dai soggetti che svolgono le funzioni di supporto di cui al medesimo comma 1.

12. Resta ferma la facoltà di richiedere all'amministrazione finanziaria la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

13. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate sono definite le modalità di attuazione del presente articolo.

14. Le entrate rivenienti dalle disposizioni di cui ai commi da 1 a 13 affluiscono ad appositi capitoli ovvero capitoli/articoli dell'entrata del bilancio dello Stato. Il Ministro dell'economia e delle finanze provvede al monitoraggio delle predette entrate ai fini dell'attuazione delle disposizioni di cui al comma 15.

15. Le entrate risultanti dal monitoraggio di cui al comma 14 sono destinate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per le non autosufficienze, di cui all'articolo 1, comma 1264, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e al Fondo nazionale per le politiche sociali, di cui all'articolo 20, comma 8, della legge 8 novembre 2000, n. 328, per un ammontare non inferiore a 100 milioni di euro annui, e per la restante parte al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Il Ministro dell'economia e delle finanze è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.

Si inserisce nel quadro del procedimento di adesione e della cooperative compliance. Con l'autodenuncia le imprese multinazionali possono avvalersi di una speciale (come dal titolo della norma) “*procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*” volta alla definizione della propria posizione fiscale, soprattutto in relazione al pregresso (ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni), sempreché non sia già cominciata un'attività istruttoria da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

I vantaggi per il contribuente vanno dalla riduzione delle sanzioni (un sesto), alla non punibilità per i reati penali¹⁹⁸, all'accesso alla Cooperative Compliance di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (pur non avendone i requisiti dimensionali).¹⁹⁹

¹⁹⁸ Va evidenziato che, nella pratica delle verifiche e degli accertamenti a carico dei “giganti del Web”, le principali leve che hanno spinto tali società ad “*aderire*” alle proposte fatte dalle varie Amministrazioni Fiscali Europee (soprattutto quella italiana) sono due: la salvaguardia reputazionale, che sulla rete gioca un ruolo fondamentale per l'accrescimento del valore del proprio Brand, e le sanzioni penali. Riguardo quest'ultimo punto, bisogna sottolineare che in genere i rilievi mossi, vuoi per l'entità, vuoi soprattutto per la contestazione dell' “*omessa presentazione*” della dichiarazione, comportavano sempre la Comunicazione della Notizia di Reato alla competente Procura della Repubblica. Fatto che induce sempre i manager (visto che la responsabilità penale è sempre personale) di queste società a vagliare con cura la questione. Non si può fare a meno di notare come gli USA sono da sempre fautori di questa “politica tributaria”, come dimostrano anche i recenti casi UBS e Credit Suisse (i cui principali manager sono stati arrestati e processati), ree secondo l'Amministrazione Fiscale statunitense di aver “coadiuvato” cittadini americani a frodare il proprio Fisco.

¹⁹⁹ Il decreto in questione, dall'esplicativo titolo: “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*”, è tra l'altro il Decreto che istituisce il famoso articolo 10 bis dello Statuto del contribuente (cioè codifica l'abuso del diritto all'interno del nostro ordinamento). Proprio per questo, all'interno dello stesso decreto, il legislatore si preoccupa di prevenire quelle fattispecie potenzialmente qualificabili come “abusiva”, prevedendo appunto degli strumenti quali la “Cooperative Compliance”. Per completezza di trattazione si riporta uno stralcio della norma citata (D.Lgs. n.128/2015):

Art. 3 - Finalità e oggetto

Comma 1. Al fine di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle Entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

Comma 2. L'adesione al regime è subordinata al possesso dei requisiti di cui all'articolo 4, comporta l'assunzione dei doveri di cui all'articolo 5 e produce gli effetti di cui all'articolo 6.

Art. 4 - Requisiti

La denominazione di “*Web Tax Transitoria*” appare quanto meno impropria, posto che si tratta di una procedura aperta a tutte le imprese che soddisfino le condizioni di accesso, e non prettamente strutturata per le imprese digitali, ancorché le intenzioni del legislatore erano quelle di creare un appeal proprio per queste²⁰⁰.

Comma 1. Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno. Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

Comma 2. Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate.

Art. 5 - Doveri

Comma 1. Il regime comporta per l'Agenzia delle Entrate i seguenti impegni:

- a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuale proposta degli interventi ritenuti necessari ai fini dell'ammissione e della permanenza nel regime e per il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1;
- b) pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;
- c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate a principi di trasparenza, collaborazione e correttezza nell'intento di favorire un contesto fiscale di certezza;
- d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza degli elementi informativi forniti dal contribuente nell'ambito del regime;
- e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta alle richieste dei contribuenti nel più breve tempo possibile;
- f) debita considerazione degli esiti dell'esame e della valutazione effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione di cui all'articolo 4, comma 2, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati, presso ciascun contribuente, della revisione contabile, nonché di quella dei loro collegi sindacali e dei pareri degli organismi di vigilanza.

Comma 2. Il regime comporta per i contribuenti i seguenti impegni:

- a) istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, per garantire il conseguimento delle finalità di cui all'articolo 3, comma 1, nonché attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle Entrate;
- b) comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
- c) risposta alle richieste della Agenzia delle Entrate nel più breve tempo possibile;

3.5) La Digital Tax

Si tratta di una vera e propria “digital tax”, in quanto rivolta espressamente alle imprese dell’industria digitale. Nello specifico la norma è disciplinata dall’articolo 1 della legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (la legge di Bilancio per il 2018), in particolare dai commi che vanno dal 1011²⁰¹ al 1019²⁰².

d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali.

Art. 6 - Effetti

1. L'adesione al regime comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.

2. L'adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali. L'Agenzia delle Entrate, entro quindici giorni dal ricevimento, verifica e conferma l'idoneità della domanda presentata, nonché la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda. Il termine per la risposta all'interpello è in ogni caso di quarantacinque giorni, decorrenti dal ricevimento della domanda ovvero della documentazione integrativa richiesta, anche se l'Agenzia delle Entrate effettua accessi alle sedi dei contribuenti, definendone con loro i tempi, per assumervi elementi informativi utili per la risposta. I contribuenti comunicano all'Agenzia il comportamento effettivamente tenuto, se difforme da quello oggetto della risposta da essa fornita. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro trenta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono disciplinati i termini e le modalità applicative del presente articolo in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo.

3. Per i rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, se l'Agenzia non condivide la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale. La loro riscossione è in ogni caso sospesa fino alla definitività dell'accertamento.

4. In caso di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia delle Entrate comunica alla Procura della Repubblica se il contribuente abbia aderito al regime di adempimento collaborativo, fornendo, se richiesta, ogni utile informazione in ordine al controllo del rischio fiscale e all'attribuzione di ruoli e responsabilità previsti dal sistema adottato.

5. Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate.

6. I contribuenti che aderiscono al regime non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette.

²⁰⁰ Ufficio Parlamentare di Bilancio (documento dell'1/8/2017): *“per le imprese ammesse alla procedura la convenienza a palesare la stabile organizzazione dipende da diversi fattori. In particolare, questa riflette il rischio effettivo di essere accertati in modo ordinario [...] Proprio le imprese digitali possono avere maggiore incentivo a rimanere nell’ombra sfruttando le peculiari opportunità di elusione di cui dispongono e cercando al più di differire la contrattazione del loro onere tributario”*.

²⁰¹ Ci sembra utile evidenziare che il comma 1010 della stessa legge introduce all’articolo 162 del TUIR (che disciplina il concetto di stabile organizzazione) la nuova lettera f-bis, in base alla quale si configura

Doveva trovare puntuale applicazione a partire dal 2018, con l'emanazione dei decreti attuativi da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, cosa che non è mai avvenuta.

stabile organizzazione quando vi è “una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”. Di questo si è già parlato e si riprenderà il concetto successivamente. Si vuole solo evidenziare come il legislatore italiano, molto più attivo e sensibile sul tema rispetto a molti altri Stati comunitari, dal 2017 comincia a muoversi su più fronti e con molta più fermezza rispetto al passato.

²⁰² Per completezza di esposizione si riportano integralmente i commi in questione:

1011. E' istituita l'imposta sulle transazioni digitali, relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici rese nei confronti di soggetti residenti nel territorio dello Stato indicati all'**articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600**, diversi dai soggetti che hanno aderito al regime di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della **legge 23 dicembre 2014, n. 190**, e dai soggetti di cui all'**articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 15 luglio 2011, n. 111**, nonché delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti situate nel medesimo territorio.

1012. Le prestazioni di servizi di cui al comma 1011 sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 30 aprile 2018. Si considerano servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli 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.

1013. L'imposta di cui al comma 1011 si applica con l'aliquota del 3 per cento sul valore della singola transazione. Per valore della transazione si intende il corrispettivo dovuto per le prestazioni di cui al comma 1012, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, indipendentemente dal luogo di conclusione della transazione. L'imposta si applica nei confronti del soggetto prestatore, residente o non residente, che effettua nel corso di un anno solare un numero complessivo di transazioni di cui al comma 1011 superiore a 3.000 unità.

1014. L'imposta è prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dai soggetti committenti dei servizi di cui al comma 1012, con obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori, salvo il caso in cui i soggetti che effettuano la prestazione indichino nella fattura relativa alla prestazione, o in altro documento idoneo da inviare contestualmente alla fattura, eventualmente individuato con il provvedimento di cui al comma 1015, di non superare i limiti di transazioni indicati nel comma 1013. I medesimi committenti versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del corrispettivo.

1015. Con il decreto di cui al comma 1012 sono stabilite le modalità applicative dell'imposta di cui al comma 1011, ivi compresi gli obblighi dichiarativi e di versamento, nonché eventuali casi di esonero. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere individuate ulteriori modalità di attuazione della disciplina.

1016. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso relativi all'imposta di cui al comma 1011, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili.

1017. Le disposizioni di cui ai commi da 1011 a 1016 si applicano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di cui al comma 1012.

1018. Dall'attuazione dei commi da 1010 a 1019 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Le amministrazioni interessate provvedono agli adempimenti previsti con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

1019. Il Ministro dell'economia e delle finanze presenta alle Camere una relazione annuale sullo stato di attuazione e sui risultati conoscitivi ed economici derivanti dalle disposizioni di cui ai commi da 1010 a 1018. Nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF), il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze presenta una relazione sull'attuazione dei commi da 1010 a 1018 anche ai fini dell'aggiornamento degli effetti finanziari derivanti dagli stessi.

In pratica quindi la norma non è mai stata attuata, per poi venire espressamente abrogata a distanza di soli dodici mesi, tramite la Legge di Bilancio dell'anno successivo, contestualmente all'introduzione dell'Imposta sui servizi digitali di cui si dirà nel prossimo paragrafo, che in pratica risulta essere un'evoluzione della norma in questione.

Molto simile nella sua struttura giuridica di base e sostanzialmente identica dal punto di vista concettuale.

Per i due motivi menzionati²⁰³ quindi, non ci sembra molto utile approfondire più di tanto l'analisi della “*Digital tax*”, ma ci soffermeremo brevemente sulle peculiarità e le differenze con l'Imposta sui Servizi Digitali, che invece verrà analizzata dettagliatamente nel prossimo paragrafo.

Si tratta di un'imposta Indiretta, gravante sulle transazioni “B2B”²⁰⁴ (business to business), riguardante le sole prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici. Le “prestazioni” menzionate dovevano essere dettagliate (impresa non di poco conto) dai decreti attuativi che, come detto, non sono mai stati emanati.

L'imposta era dovuta in ragione del luogo di residenza del committente del servizio, indipendentemente da quello di conclusione della transazione.

Soggetti passivi sono tutte le imprese residenti e non, purché abbiano posto in essere un numero di transazioni non inferiori alle tremila unità nel corso del periodo d'imposta.

L'aliquota era pari al 3% da calcolarsi sul valore della singola transazione.

²⁰³ I due motivi della mancanza di rilevante significatività della norma in questione, si ribadisce, sono costituiti dalla rapida abrogazione della stessa e dal fatto che sia sostanzialmente simile alla successiva norma (ISD) avente in pratica il medesimo presupposto impositivo ed una struttura giuridica molto simile.

²⁰⁴ Come si può evincere dal testo della norma, integralmente riportato nelle note precedenti, sono in pratica esclusi (ancorché soggetti classificati come “BUSINESS”) tutti gli esercenti arti e professioni, nonché le imprese, aderenti ai cosiddetti “regimi speciali”, e cioè i contribuenti nel regime forfettario, regime di vantaggio, ed ex regime dei minimi.

Quanto all'attuazione del prelievo, era previsto che i committenti dei servizi dovessero trattenere l'imposta al momento del pagamento dei corrispettivi, con obbligo di rivalsa sui prestatori, procedendo poi a riversarla all'erario.²⁰⁵

Tralasciando il tema dell'illegittimità costituzionale di un'imposta la cui struttura la rende in pratica un duplicato dell'IVA, diverse sono le criticità riscontrate dalla dottrina. Innanzitutto *“mal si comprende la ragione per cui la Web Tax italiana interessi le sole operazioni B2B e non anche quelle B2C (business to consumer), se non alla luce della maggior semplicità applicativa di una misura implementata mediante prelievo alla fonte”*.²⁰⁶

Anche la previsione del numero delle transazioni “minime” per individuare i soggetti passivi lascia forti perplessità. Si presta a facili discriminazioni tra chi pone in essere moltissime transazioni di ammontare economico irrisorio e chi invece opera poche transazioni ma di importo magari relevantissimo.²⁰⁷

Ma forse la criticità più evidente è proprio quella attuativa, laddove si prevede una responsabilità solidale tra Committente e Prestatore, mettendo in pratica il committente nella difficile situazione di doversi sostituire all'Amministrazione Finanziaria nella verifica della soggettività d'imposta (oltre che a doversi fare carico della liquidazione e del versamento del tributo).²⁰⁸

²⁰⁵ Come accennato in nota nel relativo paragrafo, la presente norma è chiaramente ispirata all'Equalisation Levy indiano, trattato in precedenza al paragrafo 2.3.2 di questo lavoro.

²⁰⁶ M. LEO, Quale tassazione per l'economia digitale, Il Fisco, 21/2018, pag.2010.

²⁰⁷ E' evidente che un parametro per così dire “dimensionale” era stato pensato per colpire i Big del settore, ma il paradosso è che potrebbero essere assoggettate a web tax imprese che realizzano ricavi da servizi digitali assai inferiori ad altre che, tuttavia, a causa di una minore parcellizzazione dei corrispettivi unitari, rimangono sotto il limite delle 3.000 transazioni.

²⁰⁸ Come vedremo nel prossimo paragrafo, su questo punto il legislatore si è subito reso conto della difficoltà attuativa, prevedendo la liquidazione ed il versamento dell'imposta (la ISD che si analizzerà) a carico dei soli soggetti passivi, con l'obbligo di richiedere un codice identificativo per i soggetti non residenti e privi di una stabile organizzazione in Italia.

3.6) L'Imposta sui Servizi Digitali

L'ultima iniziativa in tema di tassazione dei servizi digitali adottata nel nostro Paese è l'imposta sui servizi digitali²⁰⁹.

Introdotta dall'articolo 1 della legge 145 del 30 dicembre 2018²¹⁰, ricalca a grandi linee la proposta della Commissione UE n.148 del 2018²¹¹.

In particolare, i commi che disciplinano il nuovo tributo, sono quelli che vanno dal 35 al 50 dell'articolo citato. Contestualmente all'introduzione della nuova imposta, viene abrogata la "Digital Tax" di cui si è parlato nel paragrafo precedente²¹².

Per comodità di trattazione, si riportano gli stralci dei commi caratterizzanti la norma in esame.

- comma 36: *“sono soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali i soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente: a) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000; b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali, di cui al comma 37, realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000”*.

- comma 37: *“l'imposta si applica ai ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi: a) veicolazione su un interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; b) messa a disposizione di un interfaccia digitale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra di loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi; c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un interfaccia digitale”*.

²⁰⁹ A livello dottrinario denominata “Digital Service Tax” o anche “Web Tax europea”- M. LEO, “Quale tassazione per l'economia digitale”, in Il Fisco 21/2018, 2012.

²¹⁰ La manovra di Bilancio per il 2019.

²¹¹ Di cui si è ampiamente parlato nel capitolo secondo di questo lavoro.

²¹² Precisamente il comma 50 della L.145/2018 dispone: “I commi da 1011 a 1019 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017 n.205, sono abrogati”.

- comma 38: “non sono tassabili i ricavi derivanti dai servizi di cui al comma 37 resi a soggetti che, ai sensi dell’articolo 2359 del codice civile²¹³, si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante”.

- comma 39: “i ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell’imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette”.

- comma 40: “Il periodo d’imposta coincide con l’anno solare. Un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d’imposta se l’utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo”.²¹⁴

²¹³ Sono considerate società controllate:

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa.

²¹⁴ Il comma prosegue specificando: “Un utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se:

a) nel caso di un servizio di cui al comma 37, lettera a), la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere a un'interfaccia digitale;

b) nel caso di un servizio di cui al comma 37, lettera b), se:

1) il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, l'utente utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo d'imposta;

2) il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale di un tipo che non rientra tra quelli di cui al numero 1), l'utente dispone di un conto per la totalità o una parte di tale periodo d'imposta che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato;

c) nel caso di un servizio di cui al comma 37, lettera c), i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, sono trasmessi in detto periodo d'imposta”.

- comma 41: *“L’imposta dovuta si ottiene applicando l’aliquota del 3 per cento all’ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre”*.

- comma 42: *“I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell’imposta entro il mese successivo a ciascun trimestre...”*.

- comma 43: *“I soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e di un numero identificativo ai fini dell’imposta sul valore aggiunto... devono fare richiesta all’Agenzia delle Entrate di un numero identificativo ai fini dell’imposta sui servizi digitali...”*²¹⁵ ²¹⁶.

Quindi, da quanto appena esposto, i requisiti che i soggetti esercitanti attività d’impresa (sia persone fisiche che società) devono avere, per essere tenuti al versamento dell’imposta, sono due: 1) un fatturato globale superiore a 750

²¹⁵ Il comma 43 si chiude con un richiamo importante alla solidarietà tributaria, molto utile anche ai fini dell’accertamento: *“...I soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al primo periodo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalle disposizioni relative all’imposta sui servizi digitali”*.

²¹⁶ Per completezza di trattazione si riportano gli altri commi della norma in esame: *“44. Ai fini dell’accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell’imposta sui servizi digitali, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili.*

45. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sentiti l’Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, il Garante per la protezione dei dati personali e l’Agenzia per l’Italia digitale, da emanare entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le disposizioni di attuazione dell’imposta sui servizi digitali.

46. Con uno o più provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate sono definite le modalità applicative delle disposizioni relative all’imposta sui servizi digitali.

47. Le disposizioni relative all’imposta sui servizi digitali si applicano a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di cui al comma 45.

48. Dall’attuazione della disciplina contenuta nei commi da 35 a 50 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Le amministrazioni interessate provvedono agli adempimenti previsti con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

49. Il Ministro dell’economia e delle finanze presenta alle Camere una relazione annuale sullo stato di attuazione e sui risultati conoscitivi ed economici derivanti dalle disposizioni relative all’imposta sui servizi digitali. Nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF), il Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze presenta una relazione sull’attuazione della disciplina relativa all’imposta sui servizi digitali, anche ai fini dell’aggiornamento degli effetti finanziari derivanti dagli stessi”.

milioni di euro e 2) ricavi in Italia superiori a 5,5 milioni di euro. L'imposta riguarda in pratica la pubblicità digitale su siti e social network, l'accesso alle piattaforme digitali, i corrispettivi percepiti dai gestori di tali piattaforme, e anche la trasmissione di dati "presi" dagli utenti (considerati quindi un "valore" in sé²¹⁷).

La tassa non colpisce i servizi infragruppo e si calcola sui ricavi conseguiti nell'anno solare.

Il servizio è tassabile se l'utente (o il dispositivo) è localizzato in Italia, o se l'utente si è appoggiato a un conto aperto utilizzando un dispositivo localizzato in Italia, o infine se la trasmissione dei dati è avvenuta nel periodo d'imposta considerato.

L'imposta si calcola applicando il 3% sull'ammontare dei ricavi tassabili realizzati nel trimestre e deve essere versata entro il mese successivo a ciascun trimestre.

Società e imprese non residenti fiscalmente in Italia, o privi di stabile organizzazione e di partita IVA, dovranno richiedere, ai fini dell'imposta, un numero identificativo alle Entrate.

In attesa dei provvedimenti attuativi²¹⁸ dell'Agenzia delle Entrate, che dovranno definire le modalità applicative delle disposizioni in esame, sono già diverse le critiche e le perplessità da parte degli operatori del diritto.²¹⁹

Innanzitutto esiste più di qualche incertezza riguardo l'individuazione dei soggetti passivi dell'imposta. Infatti la norma individua i soggetti, qualora realizzino i ricavi menzionati, sia singolarmente che "a livello di Gruppo". Non si menziona però nessuna concezione di "gruppo" rinvenibile nella normativa

²¹⁷ Per la specifica di tale "valore" si rimanda integralmente a quanto già detto nel paragrafo 2.2.2, e a quanto si dirà in seguito.

²¹⁸ I decreti attuativi dovevano essere emanati entro aprile 2019. E' stata prevista una proroga in prossimità della scadenza a data da individuarsi. Come si vedrà nel prossimo paragrafo, nel DDL di Bilancio per il 2020, è previsto un emendamento che darà attuazione alla norma in esame.

²¹⁹ Vedi G. Gallucci e M. Pennesi su www.ilsole24ore.it, 6 febbraio 2019.

italiana.²²⁰ Quindi, se per un verso potrebbe risultare relativamente semplice accertare il volume d'affari in Italia di un soggetto economico, non appare immediato, per l'Amministrazione fiscale italiana, raccogliere informazioni circa l'appartenenza del soggetto ad un gruppo soprastante, magari a livello mondiale, soprattutto se il soggetto in questione risulta privo di una stabile organizzazione in Italia.

Anche per quanto riguarda l'oggetto dell'imposta sono necessarie delle puntualizzazioni.

Le prestazioni di cui alla lettera a) del comma 37, quelle pubblicitarie, appaiono le meno difficili da individuare nei loro contenuti. Esse si traducono nella percezione di un corrispettivo a fronte dell'apparizione di un messaggio pubblicitario *mirato* nell'apparecchio che un utente, consapevolmente o meno, attiva. Il corrispettivo prescinde dalla natura dell'utente (impresa o consumatore finale) ed anche dal seguito che questi ha dato dall'apparizione del messaggio pubblicitario. Viene corrisposto da colui che intende presentare il proprio prodotto al gestore del servizio.²²¹

Per quanto riguarda le prestazioni di accesso ad un circuito digitale di cui alla lett. b), occorre fare delle precisazioni. Il circuito digitale in questione²²², si concretizza in una sorta di piazza commerciale. Su tale piazza i soggetti accedono per comprare o vendere qualcosa, ovvero solamente per relazionarsi con altri soggetti (*social network*). Il *quantum* da assoggettare a tassazione, si

²²⁰Non si richiamano cioè gli artt.2359 o 2497 del codice civile, né gli artt.25 e seguenti del D.Lgs. 127/1991, né si fa cenno alle disposizioni dell'Art.117 e seguenti del TUIR ovvero all'art.70 bis del decreto IVA. Come abbiamo visto, nel comma 38 della norma si fa menzione al concetto di Gruppo del Codice Civile, ma al solo fine di escluderne i corrispettivi Infragrappo.

²²¹ O meglio, a colui che gestisce l'interfaccia su cui la pubblicità è veicolata (ad esempio Google). Sul punto la Direttiva Comunitaria da cui è ripresa la norma in esame provvede a fare il distinguo che sono stati riportati nel paragrafo 2.2.5, riguardo il proprietario e il gestore della piattaforma su cui vengono prodotti i messaggi pubblicitari.

²²² Definito dalla norma "interfaccia digitale multilaterale".

badi bene, è il corrispettivo dell'accesso²²³ nel caso lo scopo sia quello *relazionale*, ovvero il corrispettivo spettante al gestore dell'interfaccia nel caso della compravendita, e non sarà mai quindi il corrispettivo della transazione conclusa. L'utente che, ad esempio, acquista su *Booking.com*²²⁴ il godimento di una stanza in un albergo di Londra paga 100 euro; detto importo è poi scomposto in 80 euro che vanno all'albergatore di Londra e 20 che vanno a *Booking.com*²²⁵. La prestazione rilevante per la ISD è solo il servizio reso da *Booking.com* e non anche l'ammontare corrisposto al prestatore del servizio fornito.

Arrivando alla terza tipologia di oggetto dell'imposta, cioè, le prestazioni di trasmissione dei dati di cui alla lettera c) del comma 37, s'incontrano i maggiori problemi a circoscrivere i contenuti effettivi delle attività in questione.

Volendo esemplificare, si tratta della cessione, dietro corrispettivo, di quelli che in gergo vengono definiti come *BIG DATA*²²⁶.

Autorevole dottrina²²⁷ ha dato un'ampia ed esaustiva definizione della fattispecie: “*Il presupposto delle stesse (prestazioni) è che vi sia un soggetto che raccoglie, aggrega secondo certe logiche, trasmette e vende dati e informazioni sugli utenti che utilizzano interfacce digitali. Variano dagli articoli che legge sui*

²²³ Sappiamo bene che molte piattaforme di social network (*facebook, instagram*) non prevedono un corrispettivo per l'accesso. Quindi non generano un presupposto oggettivo della ISD secondo quanto stabilito dalla lettera b) del comma 37. Questo non significa che non creano valore o non siano soggette alla ISD. Infatti, nella trattazione che segue, vedremo che sono soggette alla ISD al verificarsi dei requisiti di cui alla lettera c). Le altre piattaforme per le quali al contrario è previsto un pagamento per l'accesso alla fruizione dei servizi (ad esempio *Netflix*), si prestano invece ad essere oggetto dell'imposta a norma della lettera b) in esame.

²²⁴ Nessuna differenza comporterebbe nel caso di *Booking.it*.

²²⁵ Oppure tutto a *Booking.com* che poi gira 80 all'albergatore di Londra, o ancora tutto ad un intermediario finanziario che trattiene 2 euro per le commissioni e ne gira 79 all'albergatore e 19 a *Booking.com*.

²²⁶ European Commission, *On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, Proposta di direttiva COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018. Nel considerando n.17 si precisa: “*the services within the scope of DST should be those using digital interfaces as a way to create user input which they monetize, rather than services using interfaces only as a way to transmit data generated otherwise*”.

²²⁷ T. DI TANNO – F. MARCHETTI (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale – Position paper*, Fondazione Bruno Visentini, Roma, 2019.

giornali digitali, alle ricerche sui film in proiezione; dalle tariffe aeree e ferroviarie consultate per un ipotetico o effettivo viaggio, alle ricette di piatti della cucina basca; dalla musica che ascolta, dalle foto che fa o riceve, agli esercizi di yoga per svegliarsi meglio al mattino.

Insomma, ogni persona dal momento in cui accende il proprio apparecchio al momento in cui lo dismette, fornisce un'enorme quantità di elementi conoscitivi (Big Data) da accumulare, ordinare e trasformare in profilature che delineano personalità, propensione ed anche stati d'animo dell'utente in questione. Questo insieme di elementi presenta, all'evidenza, una grande utilità non solo nella creazione di un nuovo prodotto, ma anche nella definizione della relativa presentazione commerciale ed altresì dei potenziali destinatari della stessa, destinatari che sarà più facile e possibile raggiungere anche attraverso il circuito digitale.

Senonché chi raccoglie i dati in questione può farne inevitabilmente un uso illimitato ed a sua volta può trovare utile ricevere dati da altri raccoglitori che operano in contesti spaziali o comportamentali diversi. Queste circostanze rendono utili gli scambi di dati fra distinti raccoglitori o fra chi raccoglie e chi semplicemente ha motivo di farne uso senza trasformarsi esso stesso in raccoglitore”.

Orbene, il presupposto dell'Imposta sui Servizi Digitali, per la lettera c) scatta senz'altro quando un soggetto cede a un altro soggetto, dietro corrispettivo, tale aggregato di dati, non importa se a titolo definitivo o semplicemente in uso. La norma però nulla specifica riguardo alla rilevanza del periodo in cui i dati, oggetto della cessione, sono stati raccolti. E' noto poi che, molte multinazionali digitali, aumentano il loro valore per il semplice possesso di tali Big Data, anche senza una loro cessione dietro corrispettivo. Molto spesso infatti tali aziende

realizzano il loro plusvalore tramite la cessione di un ramo d'azienda o la cessione dell'impresa stessa.

A titolo esemplificativo, pochi anni fa la società WHATSAPP è stata ceduta per poco meno di 19 miliardi di dollari. All'epoca della cessione Whatsapp contava 12 dipendenti, non aveva mai prodotto utili, ed aveva in previsione di non generare utili nei prossimi cinque anni a venire. Perché allora i compratori erano disposti a pagare una cifra così ingente? E' chiaro che il valore era dato dal numero di utilizzatori attivi sulla piattaforma e dai relativi Big Data a questi afferenti. Una parte di questi utilizzatori era sicuramente geolocalizzata nel nostro Paese, ma in Italia non è stato tassato nessun reddito, né in sede di "creazione del valore", né tantomeno all'atto della cessione dell'azienda.

In conclusione, tralasciando i problemi interpretativi e le definizioni che si spera verranno in parte chiarite tramite i decreti attuativi²²⁸, appare evidente che le difficoltà maggiori saranno quelle relative ai controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Di questo tema si è già accennato in precedenza, ma si riprenderà anche nel prosieguo.

Una ultima annotazione riguarda il rischio di una doppia imposizione sul reddito, problematica questa correlata alla deducibilità dell'imposta in esame dal reddito stesso.

Infatti, così articolata, la ISD si applicherebbe indistintamente a tutte le imprese domestiche, comunitarie o extra comunitarie, senza distinguere, se non

²²⁸ A. PERSIANI, Web Tax, a che punto siamo in Italia ed Europa, Rivista DIMT, 29 luglio 2019. L'autore fa giustamente notare: "Le fondamentali norme di attuazione del tributo italiano avrebbero dovuto essere dettate da un decreto ministeriale da emanarsi entro lo scorso mese di aprile, ciò che, tuttavia non è avvenuto. Tenuto conto anche della posizione negativa che diversi Stati dell'UE hanno assunto rispetto alla proposta di direttiva sulla DST, non sembra irragionevole ipotizzare che le previsioni legislative del 2019 – al pari, peraltro, di quanto avvenuto con quelle della digital tax 2018 – non saranno attuate e che, quantomeno nel breve termine, le norme rimarranno sulla carta".

in base al fattore dimensionale, tra imprese digitali che hanno già assolto le imposte sul reddito in misura congrua e quelle che invece usufruiscono di regimi fiscali di vantaggio. Sono solo queste ultime che, in concreto, riescono a beneficiare di un tax rate effettivo particolarmente basso, e a queste sole dovrebbe rivolgersi una “web tax” che miri ad attenuare le sperequazioni esistenti e a porre le basi per una sana e leale concorrenza.²²⁹

Permane, quindi, un potenziale problema di doppia imposizione gravante sulle imprese fiscalmente “virtuose”, dal momento che l’imposta potrebbe trovare applicazione anche in scenari puramente domestici e non è prevista la possibilità di fruire di un credito d’imposta. Tale criticità potrebbe essere “mitigata” dalla possibilità di dedurre il costo del tributo dalle imposte sui redditi. Su questo specifico aspetto andrebbe fatta chiarezza, magari per il tramite dei più volte citati decreti attuativi. Volendo ragionare in base allo status quo, la norma italiana non definisce l’imposta come Diretta o Indiretta, al contrario della gemella norma comunitaria che la classifica tra le norme Indirette. Stante a tale ultima disciplina, sembrerebbe legittimo quindi ipotizzare la deducibilità della ISD dal reddito ai sensi dell’art.99, comma 1 del TUIR.

²²⁹ Questa è proprio la peculiarità della Diverted Profit Tax, ampiamente analizzata in questo lavoro, dedicandogli un apposito paragrafo.

3.7) Le modifiche alla ISD previste dalla Legge di Bilancio per il 2020

Come accennato il decreto ministeriale che avrebbe dovuto contenere le *disposizioni di attuazione dell'imposta sui servizi digitali*, ad oggi non è mai stato emanato.

Il ch  ci consente di affermare che l'armonia tra la normativa italiana e la proposta di direttiva COM (2018) 148 *final* non ha riguardato solo l'aspetto contenutistico e le finalit  perseguite, ma anche le reciproche sorti ²³⁰.

È interessante, a tal proposito, riportare alla mente talune considerazioni effettuate da Alessio Persiani²³¹, il quale individua le possibili cause del mancato intervento attuativo, non nella semplice inoperosit  del Ministro, bensì negli sviluppi riscontrabili in materia. Pi  precisamente, egli fa esplicito riferimento, da un lato, all'elaborazione di pi  idonei criteri di collegamento, dei quali vi   cenno nelle conclusioni del G7 di Chantilly e che costituisce oggetto di lavoro in seno all'OCSE; dall'altro, invece, all'adozione da parte del Governo francese della cosiddetta "*Taxe Gafa*"²³² non necessitante di interventi attuativi. Su tali basi lo stesso Persiani ha ritenuto ampiamente probabile che anche il nostro Governo potesse seguire la stessa strada. E ci  ad oggi suona come una vera e propria premonizione. Il 15 Ottobre di quest'anno il Consiglio dei Ministri ha infatti licenziato un disegno di legge di bilancio per l'anno finanziario 2020, contenente, non il progetto di una nuova imposta, bensì modifiche a quella descritta nei

²³⁰ A. Persiani, "*Web tax, a che punto siamo in Italia ed Europa. Intervista ad Alessio Persiani*", in DIMT.IT, 29 Luglio 2019, p. 2.

²³¹ A. Persiani, op.cit., p.1.

²³² La cd. "*Taxe Gafa*" (dal nome di Google, Amazon, Facebook), adottata dal parlamento francese l'11 luglio 2019 con effetto retroattivo dal 1° Gennaio dello stesso anno, ha immediatamente suscitato l'indignata reazione degli Stati Uniti D'America. In particolare, all'indomani dell'approvazione della tassa in questione l'amministrazione Trump ha definito quella francese "*un attacco ingiusto alle imprese statunitensi*", alla quale   seguita la minaccia di apporre nuovi dazi sui prodotti francesi. Tuttavia, ben presto la divergenza   stata risolta grazie all'intesa, in proposito, raggiunta in occasione del G7 di Biarritz. Tale accordo prevede l'obbligo per la Francia di provvedere ad un rimborso a favore delle imprese colpite dal tributo, concernente la differenza tra l'imposta francese e il nuovo meccanismo impositivo che verr  adottato nelle sedi internazionali. In proposito vedi: M. Rizzi, "*Web tax, accordo Usa/Francia. Previsto un rimborso alle imprese colpite dall'imposta*", su Italia Oggi, 27 Agosto 2019.

paragrafi precedenti (la ISD), affinché possa finalmente essere operativa ed esserlo a prescindere da qualunque decreto attuativo.²³³

Il disegno di legge si è poi tramutato nella Legge n.160 del 27 dicembre 2019, cioè la Legge di Bilancio per il 2020 che ha appunto abolito il comma 45 dell'art. 1 della legge n. 145/2018 che prevedeva i decreti attuativi, rendendo per questo operativa l'Imposta sui Servizi Digitali dal primo gennaio 2020.

Le principali modifiche apportate dalla Legge Finanziaria per il 2020 toccano in modo significativo ben quattro punti della ISD; (1) il periodo fiscalmente rilevante; (2) la determinazione dell'imponibile; (3) la localizzazione dell'utente; (4) le attività tassabili²³⁴.

Per valutare il soddisfacimento dei requisiti dimensionali ex comma 36 dell'art. 1 della medesima legge, e cioè il conseguimento o meno dell'ammontare di ricavi pari a 750 milioni a livello globale e 5,5 milioni sul territorio dello Stato, occorrerà tener conto di quelli realizzati *“nell'anno solare precedente a quello di cui all'art. 35-bis²³⁵”*. In altre parole, l'imposta si calcola sul reddito dell'anno in corso ai soggetti per i quali si sono riscontrati i limiti dimensionali relativamente all'anno d'imposta precedente.

Inoltre, quanto al versamento dell'imposta, in base a quanto disposto dal *“nuovo comma 42 dell'articolo 1 della L.145 del 30 dicembre 2018”* (legge che come detto più volte ha introdotto la ISD), esso dovrà intervenire non più trimestralmente, bensì annualmente, e più precisamente *“... entro il 16 Febbraio dell'anno solare successivo”* quello in cui ricavi sono stati conseguiti.

²³³ S. Cinieri, “Collegato fiscale 2020: per le digital companies web tax del 3 per cento sui ricavi”, in Ipsoa.it, 16 Ottobre 2019, p.1.

²³⁴ A. Galimberti, “La web tax al 3% colpisce i grandi intermediari”, in Il Sole 24 Ore, 18 Ottobre 2019.

²³⁵ L'articolo 1, comma 678 L.160 del 27 dicembre 2019 prevede l'inserimento dell'art. 35-bis a norma del quale *“L'imposta si applica sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi di cui al comma 37, realizzati dai soggetti di cui al comma 36, nel corso dell'anno solare”*. Prosegue poi con la lettera b) che prevede: *“le parole <<nel corso dell'anno solare>> sono sostituite dalle seguenti: <<nell'anno solare precedente a quello di cui al comma 35-bis>>”*.

Nel corso del medesimo periodo d'imposta, lo stesso comma 42 aggiornato obbliga i soggetti passivi a presentare la dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili: *"...entro il 31 marzo dello stesso anno"*.

Occorre precisare che, a norma della lettera h) della legge in esame, che modifica il comma 43 della legge 145 citata, qualora si tratti di soggetti passivi *"...non residenti, privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato..."* e non collocati né in uno Stato Membro dell'Unione Europea né in uno Stato dello SEE (Spazio Economico Europeo), con il quale l'Italia non ha stipulato nessun *"...accordo di cooperazione amministrativa per la lotta contro l'evasione e la frode fiscale e un accordo di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali"*, tali soggetti non residenti: *"devono nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta sui servizi digitali"*.

Per quanto riguarda la determinazione dell'imponibile sul quale applicare la ISD (con aliquota fissata al 3%), la legge in esame prevede che, sul presupposto dell'accertata fornitura sul territorio dello Stato dei servizi imponibili di cui al comma 37, i ricavi tassabili sono il risultato del *"prodotto tra la totalità dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato"*²³⁶.

La norma si preoccupa altresì di precisare la determinazione di tale ultima percentuale rappresentativa dei servizi collegati con il territorio italiano e lo fa con riferimento a ciascun servizio di cui al comma 37:

➤ per quelli di cui alla lettera a) (*"veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia"*) tale percentuale è pari alla *"proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è"*

²³⁶ Cfr., nuovo comma 40-ter, introdotto dall'articolo 1, comma 678 della Legge 160 del 27 dicembre 2019.

localizzato sul territorio dello Stato”. In parole più semplici, l’Italia sottoporrà alla tassazione del 3% quella parte di ricavi derivanti dalla pubblicità su internet, corrispondente alla percentuale degli utenti che guardano la pubblicità stessa quando sono sul proprio territorio.

➤ Per quelli indicati dalla lettera b) (*“messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi”*), la percentuale corrisponderebbe *“...alla proporzione delle operazioni di consegna di beni o di prestazioni di servizi per le quali uno degli utenti dell’interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato”*, se l’interfaccia digitale agevola lo scambio di beni o servizi direttamente fra gli utenti²³⁷; negli altri casi *“alla proporzione degli utenti che dispongono di un conto aperto²³⁸ nel territorio dello Stato che consente di accedere a tutti o a parte dei servizi disponibili dall’interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l’anno solare in questione”*.²³⁹

➤ Infine per i servizi di cui alla lett. c) (*“trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale”*), la percentuale rappresentativa sarebbe pari *“alla proporzione degli utenti per i quali tutti o parte dei dati venduti sono stati generati o raccolti durante la consultazione, quando erano localizzati nel territorio dello Stato, di un’interfaccia digitale”*.

L’identificazione del luogo in cui l’utente si trova nel momento in cui accede ad un’interfaccia digitale, costituisce un ulteriore aspetto di fondamentale importanza alla quale la Legge n.160 dedica attenzione, innovando rispetto alla precedente Legge di Bilancio. Infatti, mentre quest’ultima, come già rilevato, si

²³⁷ E’ il caso di interfacce digitali tipo E-bay.

²³⁸ Per *“conto aperto”* nella fattispecie deve intendersi quello che in gergo informatico viene usualmente definito *“account”*.

²³⁹ Questo potrebbe essere il caso di player globali quali *Booking*.

preoccupava esclusivamente di individuare il momento rilevante ai fini ISD²⁴⁰, la Legge in commento, invece, specifica opportunamente anche il criterio in base al quale sia possibile ritenere che il dispositivo sia stato utilizzato sul territorio dello Stato, individuandolo “...nell’indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o su altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali”²⁴¹. Il ch  costituisce sostanzialmente la riproduzione del testo della proposta di direttiva comunitaria (par. 5, art. 5). Tuttavia, in proposito non pu  prescindere dal rilevare la non sussistenza nel diritto positivo europeo di una specificazione della nozione di indirizzo IP, cosa che rappresenta un elemento di complicazione²⁴².

Venendo al quarto e ultimo punto d’intervento, c’  da dire che la Legge di bilancio per il 2020 restringe significativamente la portata semantica di “*servizi digitali*” e lo fa nel tentativo di tagliare fuori dalla portata applicativa del tributo le piccole e medie imprese (PMI) che, al fine di incrementare i propri affari, fanno ricorso ad internet²⁴³, nonch  le attivit  di intermediazione finanziaria tradizionale²⁴⁴ e quelle gi  gravate da accise²⁴⁵.

²⁴⁰ A. Tomassini, “Imposta sui servizi digitali, senza istruzioni difficile definire i criteri di localizzazione”, in Edicola Fisco, 18 Gennaio 2019, pp. 78-81.

²⁴¹ Cfr., nuovo comma 40-bis, introdotto dall’art.1 comma 678 della L.160 del 27 dicembre 2019.

²⁴² A. Tomassini, A. Di Dio, “*Web tax sui servizi digitali: soluzione transitoria in attesa delle decisioni dell’OCSE*”, in Corr. Trib., 2019, p. 348.

²⁴³ A. Galimberti, “*La web tax al 3% colpisce i grandi intermediari*”, in Il Sole 24 Ore, 18 Ottobre 2019.

²⁴⁴ nuovo comma 37-bis (lettere d. ed e.), introdotto dall’art.1 comma 678 della L.160 del 27 dicembre 2019. Per intermediazione finanziaria si intende l’intermediazione tra la domanda e l’offerta di moneta e strumenti finanziari (azioni, obbligazioni, titoli di stato etc...), nonch  in pratica tutti i servizi di pagamento e quelli che vengono definiti “*interbancari*”.

²⁴⁵ Cfr., nuovo comma 39-ter, introdotto dall’art.1 comma 678 della L.160 del 27 dicembre 2019. Le attivit  gi  gravate da accise sono quelle di messa a disposizione di un’interfaccia che agevola la vendita dei prodotti di cui all’art.1, paragrafo 1 della Direttiva del Consiglio 2008/118/CE del 16 Dicembre 2008 (relativa al regime generale delle accise e abrogante la Direttiva 92/12/CEE), ossia: “*prodotti energetici ed elettricit  di cui alla direttiva 2003/96/CE; alcol e bevande alcoliche di cui alla Direttiva 92/83/CEE e 92/84/CEE; tabacchi lavorati di cui alle direttive 95/59/CE, 92/79/CEE e 92/80/CEE*”.

Secondo quanto previsto dal nuovo comma 37-bis²⁴⁶ introdotto dalla Legge di Bilancio per il 2020, sono altresì escluse dalla portata definitoria di “servizi digitali” e quindi dall’ambito di applicazione del tributo:

- *“la fornitura diretta di beni e servizi, nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale”*²⁴⁷, espressione quest’ultima che ad una prima lettura lascerebbe pensare che ad essere esclusi siano i beni e/o i servizi forniti in maniera diretta dalle grandi piattaforme digitali, e cioè quando il gestore (tipo Amazon per intenderci) non agisce in qualità di *intermediario o facilitatore*, ma bensì agisce in qualità di fornitore primario del bene o del servizio.

- *“la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario”*.

²⁴⁸Qui, il pensiero va ad esempio all’acquisto di un titolo di viaggio direttamente

²⁴⁶ Per completezza d’informazione si riporta per esteso il nuovo articolo 37-bis introdotto dall’art.1 comma 678 dalla L.160 del 27 dicembre 2019: “*dopo il comma 37 è inserito il seguente:37.bis. Non si considerano servizi digitali di cui al comma 37: a) la fornitura diretta di beni e servizi, nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale; b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario; c) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell’interfaccia da parte del soggetto che gestisce l’interfaccia stessa di: contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento; d) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale utilizzata per gestire: 1) i sistemi dei regolamenti interbancari di cui al decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385 o di regolamento o di consegna di strumenti finanziari; 2) le piattaforme o di negoziazione o i sistemi di negoziazione degli internalizzatori sistematici di cui all’articolo 1, comma 5-octies, lettera c), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 3) le attività di consultazione di investimenti partecipativi e, se facilitano la concessione di prestiti, i servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo; 4) le sedi di negoziazione all’ingrosso di cui all’articolo 61, lettera e), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 5) le controparti centrali di cui all’articolo 1, comma 1, lettera w quinquies), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 6) i depositari centrali di cui all’articolo 1, comma 1, lettera w septies), del decreto legislativo 24 febbraio 1998 n. 58; 7) gli altri sistemi di collegamento la cui attività è soggetta ad autorizzazione e l’esecuzione delle prestazioni dei servizi soggetta alla sorveglianza di una autorità di regolamentazione al fine di assicurare la sicurezza, la qualità e la trasparenza delle transazioni riguardanti strumenti finanziari, prodotti di risparmio o altre attività finanziarie; e) la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi indicati alla precedente lettera d); f) lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell’energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa”*.

²⁴⁷ Lettera a) del citato nuovo comma 37-bis.

²⁴⁸ Lettera b) del citato nuovo comma 37-bis, come integrato dal nuovo comma 39 bis che specifica: “*I corrispettivi per le prestazioni di servizi di cui al comma 37, lettera b), comprendono l’insieme dei corrispettivi versati dagli utilizzatori dell’interfaccia digitale multilaterale, ad eccezione di quelli versati*

dalla piattaforma digitale offerta al pubblico dallo stesso vettore, ma anche al bene acquistato ad esempio su E-bay o su Amazon quando la piattaforma agisce in qualità di intermediario/facilitatore intervenendo nella percezione del corrispettivo. In tale ultimo caso, come specificato dal nuovo comma 39 bis (riportato in nota), la parte del corrispettivo corrispondente al valore del bene/servizio ceduto (percepita dal fornitore dello stesso, magari al netto di un eventuale commissione pagata al gestore dell'interfaccia), non va a formare l'imponibile soggetto ad ISD.

- *“la messa a disposizione di un’interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell’interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l’interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento”*. Questo potrebbe essere il caso di piattaforme digitali quali ad esempio Netflix o Spotify.

Volendo estremamente esemplificare, rimangono nel perimetro della ISD i corrispettivi versati dagli utilizzatori alle interfacce digitali multilaterali ma solo nella loro qualità di intermediatori/facilitatori, nonché tutti i servizi di pubblicità online e la vendita di dati derivante dalla profilazione degli utenti.

E' evidente quindi l'intento del legislatore, come accennato in precedenza, di colpire esclusivamente i grandi intermediari della rete²⁴⁹ in maniera più aderente alla Proposta di Direttiva COM (2018) 148 *final*, ma anche alle finalità a cui sono ispirate le iniziative di questo genere.

Viste le principali novità contenute nella Legge di Bilancio per il 2020, risulta evidente la volontà legislativa di introdurre quegli aspetti di dettaglio, precedentemente rimessi ai fantomatici decreti attuativi, direttamente nella normativa primaria, allo scopo precipuo di scongiurare il rischio di “mancanze”

come corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio imponibile”.

²⁴⁹ A. Galimberti, “La web tax al 3% colpisce i grandi intermediari”, in *Il Sole 24 Ore*, 18 Ottobre 2019.

tecnico-procedimentali che potrebbero rappresentare un ostacolo all'effettiva operatività dell'imposta²⁵⁰, con conseguente perdita, per le tasche dello Stato italiano di un ingente guadagno come già accaduto in precedenza. A quest'ultimo proposito è opportuno infatti ricordare l'accrescimento della stima di gettito, passata da 600 a ben 708 milioni di euro per ciascuno dei prossimi tre anni²⁵¹.

Contestualmente, però, lo stesso disegno prevede l'introduzione di una cd. "*sunset clause*"²⁵², ossia una clausola abrogativa a discapito di tutte le disposizioni concernenti l'imposta sui servizi digitali, subordinandone l'operatività all'entrata in vigore delle soluzioni impositive realizzate nelle sedi internazionali²⁵³.

Un'ultima annotazione riguarda il tema dei controlli. Infatti la Legge n.160, che riforma e rende operativa la web tax italiana, introduce anche il nuovo comma 44-bis che prevede: "*I soggetti passivi dell'imposta tengono un'apposita contabilità per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi dei servizi imponibili, così come gli elementi quantitativi mensili utilizzati per calcolare le proporzioni di cui al comma 40-ter*". A parere di chi scrive, il legislatore sembra rendersi conto delle difficoltà evidenti a cui andrà incontro l'Amministrazione Finanziaria nella verifica e nell'accertamento dell'imposta in esame, e si premura quindi di prevedere una sorta di contabilità separata, a carico degli stessi presunti soggetti passivi, al fine di facilitare i controlli del caso.

²⁵⁰ M. Pennesi, "*Il campo di azione della web tax si restringe in base alle norme UE*", in il Sole 24 Ore, 15 novembre 2019, p.32.

²⁵¹ C. Bartelli, "*Tasse digitali senza sharing economy*", in Italia Oggi, 18 Ottobre 2019.

²⁵² M. Pennesi, op. cit.

²⁵³ Cfr. introdotta dal nuovo comma 49-bis, che si riporta integralmente: "*I commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale*".

CAPITOLO 4 - IL SISTEMA DELL'IVA, I BENI E I SERVIZI DIGITALI, IL COMMERCIO ELETTRONICO

Essendo un tributo armonizzato, l'IVA ha sempre goduto in sede comunitaria di una particolare attenzione e una puntuale regolamentazione, principalmente per tre ordini di motivi: favorire la libera circolazione dei beni e servizi, favorire la libera concorrenza commerciale tra le imprese operanti nell'Unione, contrastare le frodi e gli abusi, dato che il gettito dell'imposta viene riversato in quota parte²⁵⁴ al bilancio comunitario.

Nel corso del tempo si sono succedute molte direttive e regolamenti che hanno provveduto a disciplinare il tributo fin nei minimi dettagli²⁵⁵.

Contrariamente quindi alle Imposte Dirette, molto è stato fatto concretamente in tema di Imposta sul Valore Aggiunto.

Allo stato attuale, soprattutto con l'introduzione della fatturazione elettronica²⁵⁶ e del MOSS, di cui si tratterà ampiamente in un prossimo paragrafo, si è creato, non solo un validissimo sistema di contrasto alle frodi e agli abusi, ma anche una generale semplificazione delle procedure ed una indispensabile certezza del diritto.

Il nuovo regime dei servizi elettronici, di cui forse non si è ancora colto l'importante impatto che avrà su tutto il sistema, è frutto di attenti studi e di adeguata meditazione istituzionale.²⁵⁷

Tuttavia risulta evidente che si tratta di un intervento di riassetto nella logica interna dell'IVA, che mira a risolvere problemi specifici nell'imposizione sul

²⁵⁴ Circa lo 0,3 % di "call rate"

²⁵⁵ In particolare una specifica e sostanziale fase di riordino della disciplina è avvenuta mediante la Direttiva 2008/8/CE del 12.2.2008 comportante la modifica della direttiva 2006/112/CE e soprattutto il suo regolamento di applicazione UE n.282/2011 del 15.3.2011.

²⁵⁶ Obbligatoria in Italia a partire dal primo gennaio del 2019.

²⁵⁷ C. LA VALVA, "L'impatto del BEPS nell'ordinamento tributario italiano con riguardo al regime fiscale della Digital Economy", in *Dir. E Proc. Trib.*, 2/2015.

consumo dei servizi elettronici, prescindendo dai problemi di fondo della digital economy.²⁵⁸

Nei paragrafi che seguono si darà un'ampia panoramica dell'IVA nel diritto interno, soprattutto in applicazione delle norme comunitarie e in particolare per quello che riguarda la cessione di beni e servizi transnazionali, per poi concentrarsi sul nuovo regime del MOSS.

²⁵⁸ C. GLENDI – G. CORASANITI (a cura di), *“Le nuove forme di tassazione della digital economy ed i limiti delle scelte legislative nazionali: la prospettiva italiana ed europea”* di L. Del Federico in, *Per un nuovo ordine tributario*, Tomo I, Cedam, 2019.

4.1) L'imposta sul valore aggiunto. Una visione d'insieme e l'applicazione ai beni e ai servizi digitali

Come noto, a norma dell'articolo 1 del DPR 633/72: *“l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*.

I presupposti dell'IVA sono quindi tre: soggettivo, oggettivo e territoriale.

Il requisito soggettivo è riferito al soggetto²⁵⁹ che pone in essere l'operazione. Solo se questo è un esercente impresa, arti o professioni siamo in presenza di un'operazione soggetta ad IVA.

Il requisito oggettivo qualifica appunto l'oggetto della prestazione che deve necessariamente essere una cessione di beni ovvero una prestazione di servizi²⁶⁰.

Il requisito territoriale²⁶¹ prevede che le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, siano solamente quelle poste in essere all'interno dello Stato.

“I rapporti con clienti e fornitori estranei all'Unione Europea sono facilmente inseribili nel meccanismo dell'IVA grazie al sistema delle dogane”.²⁶² Esso consente di certificare le esportazioni e di tassare con IVA le importazioni.

“I rapporti economici tra operatori di Stati appartenenti all'Unione sono invece caratterizzati dall'assenza di una dogana, che a sua volta si inquadra

²⁵⁹ I soggetti passivi sono puntualmente definiti negli articoli 4 e 5 del DPR 633/72.

²⁶⁰ Negli articoli 2 e 3 del DPR 633/72 vengono date, non solo le definizioni di cessione di beni (art.2) e prestazioni di servizi (art.3), ma altresì vengono definite le operazioni che non si considerano (ai fini dell'applicazione dell'imposta), rispettivamente “cessione di beni” o “prestazione di servizi”. Fare un elenco dettagliato delle fattispecie non è oggetto di questo lavoro.

²⁶¹ Il DPR 633/72 dedica tanti articoli per circoscrivere la “territorialità” riguardante la cessione di un bene ovvero la prestazione di un servizio. In particolare gli articoli 7, 7 bis, 7 ter, 7 quater, 7 quinquies, 7 sexties e 7 septies.

²⁶² R.LUPI, Diritto amministrativo dei tributi, Castelveccchi, Milano, 2017, 412.

*nelle aspirazioni politiche alla creazione di un mercato unico dei paesi dell'Unione, che superi i confini nazionali”.*²⁶³

Ai fini della presente trattazione, l'aspetto che verrà maggiormente approfondito è proprio il requisito territoriale delle operazioni poste in essere.

In prima approssimazione possiamo dire che un'operazione è imponibile ai fini dell'IVA quando coesistono tutti e tre i requisiti suddetti, sorgendo anche un obbligo alla fatturazione della stessa.

Quando invece manca il requisito soggettivo e/o quello oggettivo siamo in presenza di un'operazione fuori campo IVA, senza obbligo di fatturazione.

In mancanza invece del requisito territoriale, l'operazione è sempre fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ma sussiste un obbligo di fatturazione.²⁶⁴

Prima di passare all'analisi del requisito della territorialità, occorre fare una considerazione riguardo al soggetto passivo dell'imposta. Infatti, contrariamente a quanto avviene per le Imposte Dirette, ai fini dell'esigibilità dell'IVA, non sono dirimenti gli aspetti riguardo alla residenza fiscale del soggetto cedente/prestatore, o la presenza di una sua stabile organizzazione all'interno dello Stato.

Come vedremo infatti, anche le cessioni/prestazioni, effettuate da soggetti comunitari o addirittura extra comunitari,²⁶⁵ possono dar luogo all'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto da parte dello Stato (italiano), al verificarsi di determinate condizioni.

Per tali soggetti (non residenti e privi di una stabile organizzazione sul territorio dello Stato), cambierà solamente la modalità di riscossione dell'imposta, ovvero gli adempimenti necessari ai fini dell'attuazione del tributo.

Le regole, sia quelle relative all'applicazione del tributo, sia quelle relative alle modalità di riscossione e alla fatturazione, cambiano a seconda del tipo di

²⁶³ R.LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelveccchi, Milano, 2017, 412.

²⁶⁴ Ai sensi dell'art. 21 c. 6 bis del DPR 633/72.

²⁶⁵ Purché, come visto, esercitanti attività di impresa arti o professioni.

operazione (cessione di beni o prestazioni di servizi) ovvero del soggetto cedente e cessionario.

Nei prossimi paragrafi analizzeremo tali dettagli, soffermandoci in particolare sulla tipologia di operazioni riguardanti il presente lavoro.

4.2) La territorialità nella cessione dei beni

Quando l'operazione consiste in una cessione di beni, sia che si tratti di beni mobili che immobili, la discriminante, ai fini della sussistenza del requisito della territorialità, è l'ubicazione del bene stesso. A titolo esemplificativo si è elaborata la tabella che segue.

TERRITORIALITA' NELLA CESSIONE DEI BENI (Art.7-bis DPR 633/72)				
oggetto cessione	soggetto cedente	soggetto cessionario	luogo ubicazione bene	territorialità Italia
bene immobile	ITA	UE - Extra UE	ITA	SI
bene immobile	ITA	UE - Extra UE	ESTERO	NO
bene immobile	UE - Extra UE	ITA	ITA	SI
bene immobile	UE - Extra UE	ITA	ESTERO	NO
bene mobile	ITA	UE - Extra UE	ITA	SI
bene mobile	ITA	UE - Extra UE	ESTERO	NO
bene mobile	UE - Extra UE	ITA	ITA	SI
bene mobile	UE - Extra UE	ITA	ESTERO	NO

Come si evince facilmente dalla tabella, a prescindere dal luogo di stabilimento²⁶⁶ del soggetto cedente e del soggetto cessionario, il requisito della territorialità sussiste sempre quando il bene oggetto della cessione è ubicato in Italia. Cambiano però le regole per la fatturazione a seconda della tipologia del soggetto cedente e/o cessionario.

Infatti quando la cessione è effettuata tra un soggetto passivo non stabilito EXTRA-UE e il cessionario è un soggetto passivo IVA stabilito in Italia,

²⁶⁶ Ai fini IVA, ai sensi degli artt.10, 11, 12 e 13 Reg.282/11 UE, ed art. 7 lett. d) del DPR 633/72, si definisce come "soggetto stabilito", la persona giuridica che ha nello Stato la propria sede legale, una stabile organizzazione ovvero la sede della propria attività economica, mentre per la persona fisica chiunque abbia la residenza (indirizzo permanente) ovvero il domicilio (residenza abituale).

quest'ultimo ha l'obbligo di autofatturare l'operazione²⁶⁷. Se invece il cedente è un soggetto passivo comunitario (EU senza una Stabile Organizzazione in Italia) e il cessionario è sempre un soggetto passivo IVA stabilito in Italia, l'operazione è soggetta ad inversione contabile – *reverse charge esterno* – con obbligo di integrazione della fattura da parte del cessionario.²⁶⁸

Completamente differenti risultano invece gli adempimenti nel caso in cui il cessionario non sia un soggetto passivo IVA stabilito in Italia, ma sia invece un soggetto passivo non stabilito ovvero un privato. In questi casi²⁶⁹ infatti il cedente (soggetto passivo non stabilito in Italia sia UE che EXTRA-UE) è obbligato ad identificarsi in Italia direttamente²⁷⁰ o a nominare un rappresentante fiscale²⁷¹ in Italia.

Fanno eccezione le cessioni intracomunitarie di beni *a distanza*, da parte cioè di soggetti passivi UE a privati²⁷², al di sotto di un determinato importo (“*sotto soglia*”).²⁷³

Spesso tali vendite sono effettuate sulla base di cataloghi, per corrispondenza, via internet²⁷⁴ e simili. Ma in ogni caso le modalità di effettuazione dell'ordine

²⁶⁷ Art.17, c.2, primo periodo, DPR 633/72.

²⁶⁸ Art.17, c.2, secondo periodo, DPR 633/72. Il cessionario (italiano) contabilmente deve operare una doppia registrazione della fattura di acquisto, cioè deve contemporaneamente registrare la fattura nel registro IVA degli Acquisti e nel registro IVA delle Vendite. Questo fa sì che all'atto della rivendita del bene, si avrà un *IVA a debito*, interamente (a meno di altre rivalse IVA afferenti ad altre operazioni) da versare all'erario. E' per tale motivo che in ambito comunitario si dice che viene applicato il principio IVA dello “*Stato di destinazione*”.

²⁶⁹ La disciplina è quella dell'art.17 c.3 del DPR 633/72.

²⁷⁰ Art.35 ter DPR 633/72.

²⁷¹ Art. 17 c.3 DPR 633/72.

²⁷² Sono assimilati ai soggetti privati, i soggetti che beneficiano del particolare regime derogatorio

²⁷³ E' possibile quindi, solamente da parte di soggetti passivi UE, vendere beni a privati residenti in un altro Stato UE senza identificarsi, purché si tratti di piccoli importi. Tutto ciò per evitare costose pratiche per quei soggetti che sono magari all'inizio di un'attività commerciale o vendono saltuariamente al di fuori del proprio Stato comunitario. Le “*soglie*” variano da Paese a Paese. Si va dai € 35.000,00 dell'Italia e tanti altri Paesi, ai € 100.000,00 della Germania, Olanda e Lussemburgo. Bisogna dire che, quello che potrebbe apparire un vantaggio, da parte ad esempio di un venditore italiano, che non è costretto ad identificarsi in Germania o in Lussemburgo fino a un fatturato di 100 mila euro, in realtà non lo è. Infatti sarà interesse dell'italiano identificarsi in tali Paesi, così da applicare sulle vendite l'IVA tedesca (al 19%), o l'IVA lussemburghese (al 17%), piuttosto che l'IVA italiana al 22%, che lo rende senz'altro meno competitivo sul mercato.

(fax, telefono, sito internet, e-mail) sono irrilevanti, ciò che conta è che i beni siano spediti o trasportati dal cedente o da altri per suo conto, dal proprio Paese di residenza al Paese (intracomunitario) di residenza dei privati acquirenti. Il trasporto risulta fondamentale per accertare che la proprietà del bene non si trasferisca all'acquirente prima della consegna nel territorio di destinazione.

Questo regime particolare, di cessione per corrispondenza da soggetti passivi UE a privati localizzati in un altro stato comunitario, è circoscritto ad importi (soglie) particolarmente bassi in quanto finalizzato a evitare che la concentrazione degli acquisti nei Paesi in cui le aliquote IVA sono inferiori possa determinare una distorsione nella competitività delle imprese, dovuta esclusivamente a ragioni di natura fiscale, con conseguente perdita di gettito per l'erario dei Paesi con aliquote IVA superiori.²⁷⁵

²⁷⁴ Si tratta del cosiddetto commercio elettronico indiretto di cui parleremo dettagliatamente in un prossimo paragrafo.

²⁷⁵ La norme che disciplinano la fattispecie in esame sono contenute nel Decreto Legge 331 del 30 agosto 1993. In particolare l'art. 40, commi 3 e 4, regolamenta gli acquisti intracomunitari (e cioè da soggetti passivi UE a privati Italia), mentre l'art. 41 c.1 lett. b regolamenta le cessioni intracomunitarie (e cioè da soggetti passivi ITA a privati UE). Come si può notare nel primo caso la soglia (che possiamo definire "in ingresso") è pari a € 35.000,00, nel secondo caso la soglia (che possiamo definire "in uscita") è pari a € 100.000,00 (o minore se stabilito dallo Stato UE in cui avviene la cessione). Per completezza di trattazione si riportano le norme in esame.

ART. 40 DL 331/93:

Comma 3) In deroga all'articolo 7-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'articolo 38, comma 6, ma con esclusione in tal caso delle cessioni di prodotti soggetti ad accisa. I beni ceduti, ma importati dal cedente in altro Stato membro, si considerano spediti o trasportati dal territorio di tale ultimo Stato.

Comma 4) Le disposizioni del comma 3 non si applicano:

a) alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e a quelle di beni da installare, montare o assemblare ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

b) alle cessioni di beni, diversi da quelli soggetti ad accisa, effettuate nel territorio dello Stato, fino ad un ammontare nel corso dell'anno solare non superiore a 35.000 euro e sempreché tale limite non sia stato superato nell'anno precedente. La disposizione non opera per le cessioni di cui al comma 3 effettuate da parte di soggetti passivi in altro Stato membro che hanno ivi optato per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato.

ART. 41 DL 331/93:

Comma 1) Costituiscono cessioni non imponibili
lett. a)...omissis...

Tornando all'identificazione (diretta o indiretta), si deve sottolineare che questa non fa acquisire al soggetto non residente lo status di soggetto "stabilito" (né tantomeno di "residente") ai fini di statuire la territorialità dei servizi resi o ricevuti, ma ha solo lo scopo di consentire al Fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero.²⁷⁶

La scelta tra identificarsi direttamente²⁷⁷ o nominare un rappresentante fiscale²⁷⁸, nella prassi non è lasciata alla totale discrezionalità del soggetto cedente.

lett. b) le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. La disposizione non si applica per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare ai sensi della lettera c). La disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso 100.000 euro, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'articolo 34 della direttiva. In tal caso è ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal 1 gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale è esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso.

²⁷⁶ Corte Giustizia UE 19/2/2009, causa C-1/08.

²⁷⁷ Per la precisione, benché la norma – 35ter,co.5 - estenda la possibilità di identificazione diretta anche a soggetti residenti in Paesi Extra-Ue con i quali vi siano strumenti giuridici di reciprocità, l'identificazione diretta è di fatto preclusa per tali soggetti, in quanto non vi sono accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito comunitario. Sono ammessi quindi alla identificazione diretta i soli soggetti residenti in un altro Stato Membro della Comunità Europea, esercenti attività d'impresa arte o professione.

In caso di identificazione diretta, l'Amministrazione finanziaria attribuisce al soggetto richiedente un numero di partita Iva con una seriazione che evidenzia la natura di soggetto non residente identificato in Italia, contraddistinto dalla seriazione 999 nelle ultime tre cifre.

Con l'«identificazione diretta» il soggetto non residente:

- assolve agli obblighi e agli adempimenti ordinari derivanti dall'applicazione del tributo;
- esercita tutti i diritti, ivi inclusa la possibilità di richiesta di rimborso annuale o trimestrale.

La richiesta è fatta con Modello ANR/3 approvato con Provv. Dir. ADE 28/12/09.

Le dichiarazioni per l'identificazione diretta nello Stato, con conseguente attribuzione di partita IVA, devono essere presentate esclusivamente all'Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto n. 21 – 65100 Pescara, cui è attribuita la competenza in tale materia, nei seguenti modi:

Per completezza di trattazione, nella seguente tabella si riassume quanto appena esaminato.

Cessione (imponibile) di beni in Italia da parte di soggetti passivi UE ed Extra-UE - obblighi e adempimenti			
soggetto cedente	soggetto cessionario	modalità/obblighi	norma
EXTRA-UE	Soggetto passivo stabilito	Autofattura	Art.17 c.2, primo periodo
UE	Soggetto passivo stabilito	Reverse Charge	Art.17 c.2, secondo periodo
EXTRA-UE ed UE	Soggetto passivo non stabilito o Privati	Fattura (tramite Identificazione Diretta o Rappresentante Fiscale, salvo cessioni sotto soglia da soggetti passivi UE)	Art.17 c.3

- direttamente all'ufficio (anche a mezzo di persona appositamente delegata);
 - a mezzo servizio postale e mediante raccomandata, allegando copia fotostatica di un documento di identità del dichiarante, nonché la certificazione attestante la qualità di soggetto passivo agli effetti dell'IVA posseduta nello Stato di appartenenza. In tal caso le dichiarazioni si considerano presentate il giorno in cui risultano spedite. Invece, le dichiarazioni di variazione dati ovvero di cessazione attività possono essere presentate, oltre che secondo le modalità sopra descritte, anche per via telematica, direttamente o mediante intermediari abilitati.

²⁷⁸ Il Rappresentante Fiscale può essere una persona fisica o una persona giuridica residente nel territorio dello Stato.

La nomina deve risultare alternativamente da:

- atto pubblico;
- scrittura privata registrata;
- lettera annotata, in data anteriore alla prima operazione, in apposito registro presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante.

La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Occorre richiedere il numero di attribuzione di partita IVA presso la competente Agenzia delle Entrate con il Modello AA9/11.

La nomina deve essere redatta:

- in duplice copia originale;
- con firma autenticata avanti il notaio;
- se redatta da notaio estero è necessaria l'apposizione della postilla secondo la convenzione internazionale dell'Aja del 5.10.61;
- in lingua italiana o in lingua estera, con traduzione giurata;
- ogni successiva variazione di qualsiasi genere (sede, legale rappresentante, cessazione ecc.) dovrà essere tempestivamente comunicata al rappresentante nominato per effettuare le dovute comunicazioni all'Amministrazione finanziaria.

Deve essere acclusa la fotocopia del passaporto del legale rappresentante firmatario.

1) Il rappresentante Fiscale esegue gli adempimenti previsti in tema di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamenti e dichiarazione IVA.

2) Acquisisce la responsabilità in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA.

3) Esercita tutti i diritti in base alla norma IVA.

LE PROBLEMATICHE DELLE CESSIONI DI BENI TRAMITE INTERNET

Come noto, molti fornitori di beni che operano in rete, vengono in contatto con i loro clienti (soprattutto privati) attraverso le cosiddette “*Piattaforme digitali*”, tipo Amazon, Alibaba o E-bay²⁷⁹. Il privato consumatore è solito andare su queste piattaforme per i suoi acquisti, in quanto conosciute, affidabili e trasparenti.

E’ evidente che quando la compravendita avviene tra un soggetto passivo non residente, che non ha una presenza fisica sul territorio, e un privato consumatore, si pone un problema di controllo ai fini IVA.

E’ estremamente complicato per l’Amministrazione Finanziaria riuscire a fare un controllo sistematico di una moltitudine di soggetti non residenti (sia UE che Extra-UE) che vendono in rete (il più delle volte, come detto, avvalendosi delle grandi piattaforme del commercio elettronico citate) ai consumatori privati²⁸⁰, e che magari evitano l’applicazione dell’IVA per rendere più competitivi i propri prodotti, omettendo di identificarsi in Italia (per cessioni “sopra soglia”).

²⁷⁹ Per l’esattezza, le piattaforme più famose tipo AMAZON o ALIBABA, vendono anche beni propri, ma la maggior parte delle piattaforme (ed anche Amazon ed Alibaba per la maggior parte dei beni trattati) fungono principalmente da intermediari tra il fornitore ed il cliente privato finale. Intermediario sta a significare molteplici situazioni, nel senso che l’intermediario può semplicemente mettere a disposizione il proprio sito come una sorta di “vetrina” per il fornitore per poi “reindirizzare” il cliente al sito del fornitore, può curare il sistema di pagamento, può occuparsi della spedizione ed i resi della merce etc. Ma più in generale i grandi player intermediatori del commercio online hanno un ruolo di garanti delle compravendite, dovuto all’aspetto reputazionale. Amazon non sarà mai disponibile a fare da garante (cioè ad ospitare sul proprio sito) a un fornitore di beni che agisce in maniera fraudolenta nei confronti dei clienti finali, per non rovinare la propria reputazione e affidabilità, che è alla base del successo del business. I clienti finali infatti utilizzano quasi esclusivamente le grandi piattaforme del commercio online come quelle nominate (ma anche altre altrettanto note, magari a livello locale), consci di essere tutelati, non solo per un aspetto reputazionale ma anche espressamente contrattuale, in quanto tutte le grandi piattaforme online si fanno carico sia dei resi che delle lamentele, ed anche se giuridicamente non sono da ritenersi i venditori del bene, si fanno spesso carico dei rimborsi per la merce difettosa o non consegnata (per poi rivalersi ovviamente sul venditore giuridico).

²⁸⁰ I quali non avendo l’obbligo di nessun adempimento ai fini dell’Imposta sul Valore Aggiunto, rendono di fatto complicatissimo qualsiasi controllo sistematico da parte dell’Amministrazione Finanziaria.

Per ovviare a tale pratica evasiva abbastanza diffusa, sono stati introdotti, con l'articolo 13 del DL n.34 del 30 aprile 2019, dei nuovi obblighi a carico di quei gestori delle interfacce elettroniche che “*facilitano*” le vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso dell'interfaccia stessa.

Il Provvedimento AE n.660061 del 31 luglio 2019, ha poi reso operativa tale importante disposizione specificando cosa si intende per: “*fornitore*”,²⁸¹ “*interfaccia elettronica*”,²⁸² “*facilita*”,²⁸³ “*vendita di beni a distanza*”²⁸⁴ e “*soggetto passivo*”²⁸⁵.

Con la nuova disposizione i soggetti passivi, così come individuati nel Provvedimento citato (e cioè i soggetti “*facilitatori*” della vendita, quindi le

²⁸¹ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento AE n.660061 del 31 luglio 2019: “*a) per “fornitore” si intende la persona fisica o l’ente, residente o non residente nel territorio dello Stato, che, agendo nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni, effettua le vendite a distanza*”.

²⁸² AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento cit.: “*b) per “interfaccia elettronica”, utilizzata per facilitare le vendite a distanza, s’intendono mercati virtuali (marketplace), piattaforme digitali, portali o mezzi analoghi, residenti o non residenti nel territorio dello Stato*”.

²⁸³ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento cit.: “*c) il termine “facilita” designa l’uso di un’interfaccia elettronica che consenta a un acquirente e a un fornitore, che vende beni tramite l’interfaccia elettronica, di stabilire un contatto che dia luogo a una cessione di beni a tale acquirente tramite detta interfaccia elettronica.*

In tale contesto sono ricompresi i casi in cui l’interfaccia elettronica partecipa direttamente o indirettamente:

- i) alla determinazione delle condizioni generali in base alle quali è effettuata la cessione di beni;*
- ii) alla riscossione presso l’acquirente del pagamento effettuato;*
- iii) all’ordinazione o alla consegna dei beni.*

Al contrario, non si considera che l’operatore faciliti la vendita quando lo stesso effettui unicamente una delle operazioni seguenti:

- (i) il trattamento dei pagamenti in relazione alla cessione di beni;*
- (ii) la catalogazione o la pubblicità di beni;*
- (iii) il reindirizzamento o il trasferimento di acquirenti verso altre interfacce elettroniche in cui sono posti in vendita beni, senza ulteriori interventi nella cessione”.*

²⁸⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento cit.: “*d) per “vendite di beni a distanza” si intendono:*

- le cessioni di beni spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal fornitore a partire da uno Stato membro dell’Unione europea diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell’acquirente (vendite a distanza intracomunitarie di beni);

- le cessioni di beni spediti o trasportati direttamente o indirettamente dal fornitore a partire da territori terzi o Paesi terzi a destinazione dell’acquirente (vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi)”.

²⁸⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento cit.: “*e) per “soggetti passivi” si intendono i soggetti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che facilitano le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all’interno dell’Unione europea, tramite l’uso di un’interfaccia elettronica di cui alla lettera b)*”.

piattaforme digitali), sono obbligati a trasmettere trimestralmente all’Agenzia delle Entrate, per ciascun “fornitore” che ha effettuato almeno una vendita nel trimestre di riferimento: 1) i dati identificativi del fornitore; 2) il numero totale delle unità vendute in Italia; 3) a scelta del soggetto passivo, per le unità vendute in Italia, l’ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita.

Se il soggetto passivo (dell’adempimento, e cioè sempre la piattaforma digitale) è un soggetto non residente, privo di una stabile organizzazione, è obbligato ad identificarsi direttamente o tramite un rappresentante.

L’aspetto fondamentale della norma in esame risulta però essere il comma 3 del citato articolo 13: *“Il soggetto passivo di cui al comma 1 è considerato debitore d’imposta per le vendite a distanza per le quali non ha trasmesso, o ha trasmesso in modo incompleto, i dati di cui al comma 1, presenti sulla piattaforma, se non dimostra che l’imposta è stata assolta dal fornitore”*.

La piattaforma digitale assurge quindi al ruolo di coobbligato d’imposta, ma solo in caso di omissione dell’adempimento di trasmissione dei dati (sempre che, ovviamente, il fornitore non assolve l’IVA in maniera regolare).

A parere di chi scrive, il legislatore, con la norma in esame, ha saputo girare a favore di una più efficace azione di controllo fiscale, la capacità innata di raccolta dati dei grandi player del commercio elettronico internazionale, fonte stessa del loro successo.

Un validissimo esempio di come sfruttare le peculiarità dell’economia digitale a supporto di una efficace azione di controllo.

E’ di tutta evidenza infatti che verrà necessariamente ad emergere tutta una serie di transazioni online fino ad ora immerse in un limbo di evasione/elusione, vista la moltitudine di soggetti coinvolti e le loro ridotte dimensioni.

La norma pensata ai fini della corretta applicazione dell’IVA sul commercio elettronico di beni, potrà altresì essere altrettanto utile ai fini delle Imposte

Dirette, in quanto si creerà una sorta di Data Base della miriade di piccoli e medi venditori del Web che effettuano cessioni ai clienti finali localizzati in Italia. Essendo il processo interamente telematico, sarà abbastanza semplice poi effettuare riscontri e controlli automatici, un po' come già avviene per i dati trasmessi con la fatturazione elettronica.

4.3) La territorialità nelle prestazioni di servizi

Le regole di applicazione dell’IVA riguardanti le prestazioni di servizi, sono molto più complesse e articolate rispetto a quelle relative alle cessioni di beni.

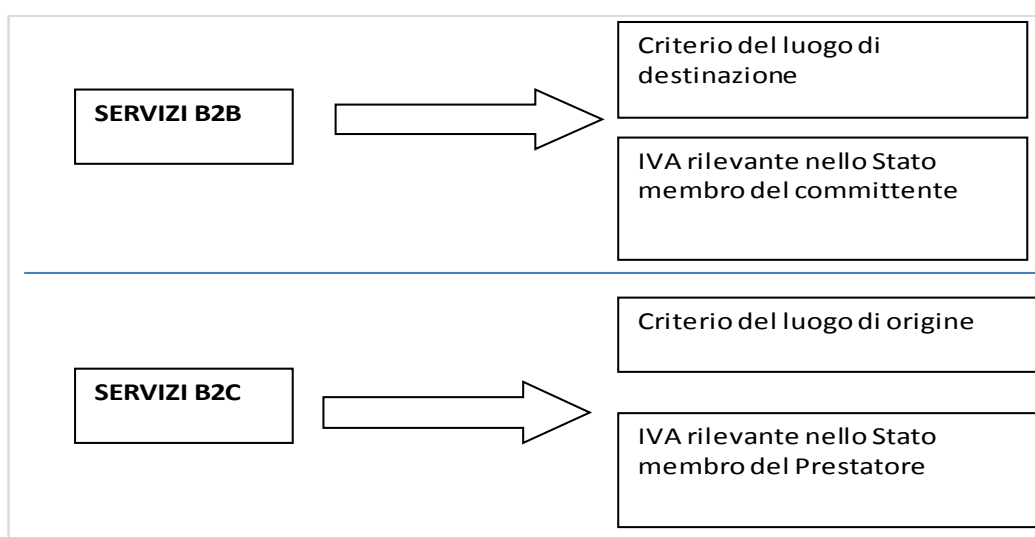
Per individuare il requisito della territorialità ai fini dell’applicazione dell’Imposta sul Valore Aggiunto alle prestazioni di servizi, esiste una *regola generale* che riguarda i servizi cosiddetti “*generici*”, affiancata da numerose deroghe che riguardano numerose fattispecie.

La regola generale è quella dell’art. 7 ter del DPR 633/72 che prevede “*il criterio del luogo di destinazione*”, nel caso di servizi resi a soggetti passivi IVA, mentre, nel caso di servizi resi a non soggetti passivi IVA (privati o enti non commerciali), prevede “*il criterio del luogo di origine*”.

In altre parole, l’IVA diventa rilevante nello Stato membro del committente nel caso di servizi Business to Business (B2B), ovvero nello Stato membro del prestatore nel caso di servizi Business to Consumer (B2C).

Nella figura che segue, si schematizza quanto appena detto riguardo alla “regola generale per i servizi generici”.

LA REGOLA GENERALE PER I SERVIZI “GENERICI”



A fianco alla regola generale, come dicevamo, ci sono numerose deroghe. Alcune vengono definite come “*deroghe assolute*”, nel senso che valgono sia per i servizi B2B che per quelli B2C.

Altre sono “*deroghe relative*” in quanto valgono solo per i servizi B2C.

Le deroghe assolute sono quelle di cui agli artt. 7 quater²⁸⁶ e 7 quinquies²⁸⁷ del DPR 633/72.

Le deroghe relative sono quelle di cui agli artt. 7 sexies²⁸⁸ e 7 septies²⁸⁹ del DPR 633/72.

Prima di entrare nello specifico della trattazione riguardante i servizi digitali, come verranno meglio specificati in seguito, dove si analizzerà anche in dettaglio

²⁸⁶ Per esemplificare possiamo fare un elenco dei servizi specificati nell’art. 7 quater, indicando per ognuna fattispecie il luogo (lo Stato) in cui diviene esigibile l’IVA relativa:

- 1) Beni immobili (ovviamente non la cessione, ma i servizi relativi a tali beni) = luogo dell’immobile;
- 2) Trasporto passeggeri = distanza percorsa (proporzionalità);
- 3) Ristorazione e catering = Luogo di esecuzione;
- 4) Ristorazione e catering su trasporto passeggeri INTRA = Luogo di partenza;
- 5) Locazioni, noleggi e simili a breve = Luogo messa a disposizione + luogo di utilizzo.

²⁸⁷ A norma del 7 quinquies possiamo individuare due fattispecie principali:

- 1) Servizi per attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese fiere ed esposizioni - se B2B allora l’IVA è esigibile nel luogo del committente (come nella regola generica), se invece è B2C l’IVA è esigibile nel luogo di esecuzione.
- 2) Servizi per l’accesso alle manifestazioni di cui al punto 1) e servizi accessori - IVA esigibile sempre nel luogo di esecuzione (sia B2B che B2C).

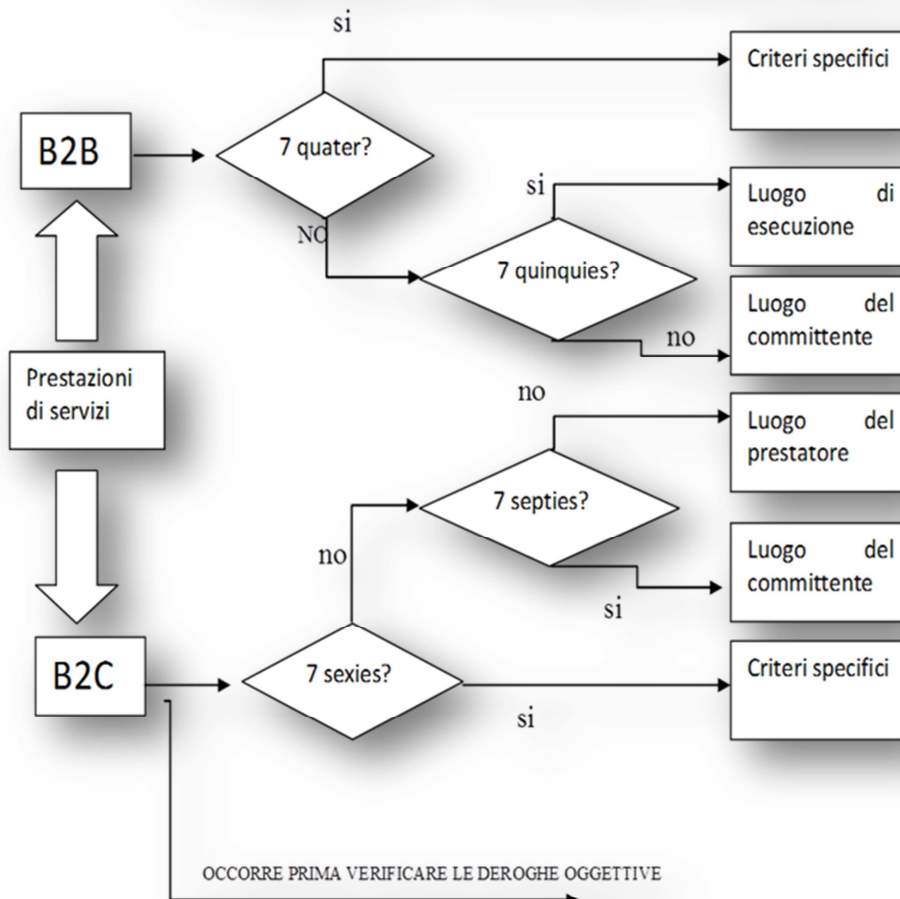
²⁸⁸ Per il 7 sexies, l’elenco che segue, è quello delle prestazioni più significative (non si elencano le prestazioni TTE - Telecomunicazione, Teleradiodiffusione ed Elettronici - che vengono trattate a parte nel testo):

- 1) Intermediazioni in nome e per conto = Luogo della prestazione intermediata;
- 2) Trasporti non INTRA-UE di beni = distanza percorsa (proporzionalità);
- 3) Trasporti INTRA-UE di beni = Luogo di inizio del trasporto;
- 4) Lavorazioni di beni, perizie, prestazioni accessorie ai trasporti = Luogo di esecuzione;
- 5) Locazione, noleggi e simili non a breve = Luogo del committente/Luogo di utilizzo se committente extra-UE.

²⁸⁹ I casi disciplinati dall’art. 7 septies sono in pratica delle esclusioni dal campo di applicazione dell’IVA di alcune prestazioni B2C che, a norma della regola generica analizzata, prevederebbero l’applicazione dell’Imposta nello Stato del prestatore. Le seguenti prestazioni (che sono quelle elencate nell’articolo in esame) invece, qualora rese nei confronti di un soggetto privato extra- UE, divengono imponibili nel luogo di stabilimento del committente (non si applica l’imposta se rese dal prestatore italiano): Cessioni, licenze, diritti autore, etc. - Pubblicità - Consulenza tecnica o legale - elaborazione dati e simili - prestazioni bancarie, assicurative, ecc - Messa a disposizione di personale - Locazione di beni diversi dai mezzi di trasporto - Accesso a sistemi di gas o energia elettrica - Servizi inerenti l’obbligo d’esercizio o meno delle predette attività.

il cosiddetto “*commercio elettronico*”, si propone un grafico che schematizza le prestazioni di servizi di cui si è appena parlato.

LA TERRITORIALITA' NELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI



4.4) L'IVA sui servizi TTE e il commercio elettronico diretto e indiretto

Quando abbiamo analizzato le tipologie di servizi disciplinati dall'art. 7 sexies del DPR.633/72 (l'analisi è stata fatta in particolare nella nota n.288, al paragrafo 4.3, al fine di non appesantire la trattazione), abbiamo volutamente tralasciato due tipologie, in particolare quelli di cui alla lettera f), *i servizi prestati tramite mezzi elettronici*, e quelli di cui alla lettera g), *i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione*.

Queste due tipologie di servizi vengono comunemente indicate con la sigla TTE (Telecomunicazione, Teleradiodiffusione ed Elettronici), o indifferentemente con l'acronimo in inglese TBE (Telecommunication Broadcasting and Electronic).

Per queste tipologie di prestazioni di servizi, qualora rese a non soggetti passivi (rese cioè a privati), si adotta, ai fini dell'applicazione dell'IVA, il criterio del luogo del committente, a partire dal primo gennaio 2015.²⁹⁰

Inoltre, per i servizi di cui alla lettera g) (telecomunicazione e tele radiodiffusione), è specificato che, oltre ad identificare la residenza (o il domicilio) del committente, è necessario, sempre ai fini dell'applicazione dell'IVA, che tali servizi siano fruiti nel medesimo Stato del soggetto privato committente.

Per una puntuale individuazione dei suddetti servizi di cui alla lettera f) “*i servizi prestati tramite mezzi elettronici*”, il riferimento normativo è l'art. 7 del Regolamento UE del 15 marzo 2011 n.282, entrato in vigore dal primo gennaio 2015.

²⁹⁰ Per effetto del D.Lgs n.42 del 31 marzo 2015, avente effetto retroattivo dal primo gennaio 2015.

Tale articolo fa una lunga elencazione dei servizi in esame, nonché specifica una *negative list*, proprio per marcare la differenza tra quelli che sono i servizi elettronici e quelli che potrebbero essere reputati tali in via erronea.

Per comodità di trattazione, si potrebbe schematizzare come segue.

I ‘Servizi prestati tramite mezzi elettronici’:

1. Comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredati di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell’informazione.

2. In particolare vi rientrano:

- fornitura di *software* e relativo aggiornamento;
- fornitura di siti *web* e *web-hosting*;
- fornitura di immagini, testi, info e messa a disposizione di basi di dati;
- fornitura di musica, film, giochi anche d’azzardo;
- fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza;
- concessione a titolo oneroso del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato online;
- servizi elencati nell’allegato I²⁹¹.

3. Non vi rientrano: cd-rom/dvd, servizi professionali erogati via mail, insegnamento online dove Internet è solo mezzo comunicazione tra docente e studente, prenotazione online di eventi, hotel, aerei, ecc.

Occorre evidenziare che i servizi TTE (quindi sia lettera f. che lettera g.) sono l’oggetto del cosiddetto **Commercio Elettronico Diretto** (e-commerce online)

²⁹¹L’allegato in questione è costituito da un lungo elenco di servizi tra i più conosciuti a chi fruisce del web per motivi personali o professionali, tutti caratterizzati comunque sia dalla sostanziale automazione della prestazione fornita.

dove, sia la cessione che la consegna del *bene immateriale*, avviene per via telematica.

Nell'e-commerce Diretto quindi, ai fini dell'applicazione dell'IVA, si è sempre in presenza di una prestazione di servizi.

In particolare, se il servizio (o la *cessione* del bene immateriale che dir si voglia) viene prestato a un privato residente Italia (operazione B2C), l'IVA è applicata in Italia, in quanto come visto siamo in presenza della deroga relativa di cui all'art 7 sexies del DPR 633/72.

Per completezza di trattazione occorre precisare che recentemente, la Direttiva del Consiglio UE 2017/2455 del 5 dicembre 2017, con decorrenza primo gennaio 2019,²⁹² ha stabilito che, per i soggetti minori, cioè coloro con volumi di vendite intra inferiori a € 10.000,00, il Paese in cui deve essere applicata l'IVA è quello del prestatore.

Assistiamo quindi all'introduzione di una "*soglia*" anche per i servizi TTE.²⁹³

Nel caso invece di operazione B2B, il Paese dell'IVA è sempre quello del committente, in base però alla regola generica dell'art.7 ter.

Nel **Commercio Elettronico Indiretto** (e-commerce offline) invece, ai fini dell'IVA, siamo di fronte ad una cessione di beni e come tale dovrà essere trattata. Nell'e-commerce Indiretto la cessione del bene *materiale* avviene online, mentre la consegna viene eseguita tramite canali tradizionali (*offline*).

Il Paese dell'IVA, anche in questo caso, sarà quindi quello del committente, secondo la regola base delle cessioni di beni vista in precedenza. Con l'unica eccezione delle compravendite (per corrispondenza) di beni B2C-INTRA "*sotto soglia*", ampiamente analizzate nel relativo paragrafo che precede, che come

²⁹² Ancora non recepita nella normativa interna a maggio 2019.

²⁹³ E' evidente l'intento del legislatore comunitario di non costringere le piccole imprese tecnologiche che si affacciano sul mercato, ossia le start-up tecnologiche (i giovani startappari potremmo dire in gergo), a seguire trafile burocratiche e sostenere ingenti costi amministrativi per testare un servizio (magari una nuova app) in altri Paesi Comunitari.

visto prevedono l'applicazione dell'IVA nel paese del cedente, qualora il volume delle vendite si mantenga al di sotto di determinati importi.

Riguardo alle soglie, la medesima direttiva prima citata, la numero 2455 del 5 dicembre 2017, prevede, a partire dal primo gennaio 2021, l'eliminazione delle suddette soglie e quindi il sorgere dell'obbligo di identificarsi fin da subito nel Paese dove si fa il business. Rimane comunque la soglia di € 10.000,00, uguale per tutti i Paesi, sotto la quale l'IVA si applicherà nel paese di spedizione. In pratica la stessa soglia vista prima per i servizi TTE.

Quindi assistiamo alla creazione di un'unica *soglia comunitaria*, sia per il commercio elettronico Diretto che per quello Indiretto.

Un ultima novità di rilievo che troviamo nella direttiva citata, sempre relativa al commercio elettronico Indiretto (cioè la cessione dei beni materiali), e sempre avente decorrenza dal gennaio 2021, riguarda la vendita online su piattaforme digitali. Le stesse piattaforme digitali saranno considerate soggetti passivi IVA, anche se non sono i *venditori* giuridici del bene ceduto, qualora agevolino acquisti da paesi EXTRA-UE di valore fino a € 150,00.²⁹⁴

LE PROBLEMATICHE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI TRAMITE INTERNET

Come però già analizzato per le cessioni di beni, anche per le prestazioni di servizi rese in rete, in particolare ai soggetti "*privati*" (privi di una partita IVA ed

²⁹⁴ Come accennato in precedenza nella trattazione riguardante la cessione di beni, già oggi le grandi piattaforme del commercio elettronico (tipo AMAZON) si fanno garanti, verso il consumatore finale, del buon fine dell'operazione. Rimborsando il prezzo di eventuali beni difettosi, o delle truffe da parte del venditore giuridico, ma lo fanno esclusivamente per un motivo reputazionale. Per Amazon avere delle recensioni negative riguardo ai beni o ai servizi forniti sarebbe sicuramente una causa di nocimento per il proprio business. Tali piattaforme però, non rispondono mai nei confronti dell'erario dei diversi Paesi per le irregolarità o addirittura le frodi poste in essere dai venditori che commerciano per il loro tramite, tranne che nel caso non rispettino gli adempimenti di "comunicazione dei dati relativi ai fornitori" recentemente introdotte dall'articolo 13 del DL n.34 del 30 aprile 2019, di cui si è ampiamente parlato nel paragrafo che precede.

esenti perciò da adempimenti ai fini dell'Imposta), il rischio di evasione/elusione da parte dell'impresa “*digitale*” non residente è elevatissimo.

Anzi, in questo caso, visto che trattasi di un servizio (o cessione di un bene immateriale, che ai fini dell'IVA è la stessa cosa), il controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria risulta essere senz'altro più difficoltoso.

Non sono a rischio controllo solo i piccoli e medi imprenditori del Web ma, come dimostrano recentissime indagini di polizia tributaria e giudiziaria, anche e soprattutto i colossi digitali.

Agli oneri della cronaca infatti è venuta alla ribalta la vicenda di Booking, la multinazionale attiva come noto nel campo dell'intermediazione di hotel e case vacanze.

Si è appurato infatti che, relativamente all'intermediazione per l'affitto di abitazioni di proprietà di privati che non hanno partita IVA, Booking avrebbe omesso di identificarsi in Italia o nominare un rappresentante fiscale, non addebitando l'imposta ai privati, applicando in maniera del tutto erronea e pretestuosa il meccanismo del reverse charge intracomunitario. Questo ha comportato una totale omissione del versamento dell'IVA da parte di entrambi i soggetti, ma anche un'omessa dichiarazione delle transazioni in esame, il tutto quantomeno per gli anni d'imposta dal 2013 al 2019, generando così un'evasione (IVA) stimata in circa 350 milioni di euro.^{295 296}

²⁹⁵ A.MARCHETTO, “*l'elusione dell'IVA con le prenotazioni*”, Il giornale di Vicenza, 7 Agosto 2019. Si riporta un breve stralcio: “... secondo le indagini che sta portando avanti la Procura della Repubblica di Genova, Booking.com, relativamente all'intermediazione di affitti di abitazioni appartenenti a privati, non ha mai pagato l'IVA, generando tra il 2013 ed il 2019 un'evasione fiscale stimata in 350 milioni di euro. Oltre all'enorme danno arrecato alle casse dello Stato, c'è anche la questione della concorrenza sleale nei confronti delle strutture ricettizie che invece pagano l'IVA regolarmente. L'inchiesta è partita facendo dei controlli su alcuni appartamenti in affitto a Genova: nelle fatture con Booking l'IVA non veniva applicata. Proseguendo le indagini si è scoperto che non si tratta di un caso isolato, ma un vero e proprio modus operandi. A segnalare all'Agenzia delle Entrate che Booking.com emette fatture senza IVA è stata Federalberghi, che ha fatto notare come venga applicato il meccanismo del reverse charge anche nei casi in cui la struttura ricettiva non ha partita IVA. Il risultato, spiega l'Agenzia delle Entrate, è che l'IVA non viene pagata né da Booking.com né dalla struttura, cioè si verifica un'evasione totale

4.5) Il Mini One Stop Shop

Il Mini One Stop Shop²⁹⁷, il cui acronimo è MOSS, in italiano conosciuto anche come “*Mini Sportello Unico*”, rappresenta la vera novità in ambito IVA.

Tale regime (anche chiamato “*sistema*” o “*procedura*” dalla dottrina e dagli addetti ai lavori), s’inserisce nel più ampio contesto della *centralità della telematica negli adempimenti tributari*.²⁹⁸

Ispirato a esigenze di semplificazione e di razionalizzazione della disciplina IVA in materia di commercio elettronico, il MOSS si erge come chiave di volta dei criteri di determinazione territoriale dell’imposta, fissando il *leading principle* del luogo di “consumo effettivo”, quale luogo di imposizione per tutte le prestazioni di servizi TTE.²⁹⁹

Questa esigenza di semplificazione è anche la naturale conseguenza delle intervenute modifiche della territorialità dei servizi prestati nell’ambito del commercio elettronico diretto, ampiamente analizzate nella trattazione che precede, che hanno fatto sì che il prestatore (comunitario e non comunitario) si trovasse nella necessità di applicare l’IVA nel Paese di destinazione, invece che

dell’imposta. Quando la struttura non ha partita IVA dovrà essere il portale ad identificarsi in Italia e ad emettere fattura con IVA italiana”.

²⁹⁶ I.CIMMARUSTI, “*Record di evasione fiscale per il sito Booking.com*”, Il Sole 24 ore, 30 luglio 2019. Si riporta un breve stralcio: “... *In ballo c’è un importante gettito fiscale, che sfugge totalmente al controllo. L’inchiesta è condotta dal Procurato aggiunto Francesco Pinto e dal sostituto procuratore Giancarlo Vona, che stanno ricostruendo un presunto sistema che consente alla società, con sede in Olanda, di far sparire l’imposta sul valore aggiunto legata, esclusivamente, all’intermediazione per l’affitto di abitazioni di proprietà di privati che non hanno partita IVA. In questo caso, infatti, Booking dovrebbe operare in qualità di sostituto d’imposta, registrandosi in Italia o utilizzando un rappresentante fiscale. Invece la tassa non è neanche dichiarata, con il risultato che l’azienda è sotto inchiesta per violazione della legge sui reati tributari*”.

²⁹⁷ Recepito in Italia tramite il D.Lgs. n.42 del 31 marzo 2015, che ha introdotto gli artt. 74 quinquies, sexies, septies e octies del DPR 633/72.

²⁹⁸ M. LOGOZZO, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI C. (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon Edizioni, 2015, pagg. 119 e ss.

²⁹⁹ C. LA VALVA, in L. DEL FEDERICO – C. RICCI (a cura di), *op.cit.*, pag. 156.

nel Paese di origine, secondo le aliquote e le regole vigenti, appunto, nel paese del committente.

Per sopperire a queste complicazioni che si erano create a seguito delle modifiche intervenute nell'ambito della questione della "territorialità", ovvero al dovere per il prestatore di aprire posizioni IVA (partite IVA) in tutti gli Stati membri nei quali risiede la propria clientela privata, si è pertanto previsto, in sede d'introduzione del nuovo criterio territoriale, anche l'immediata adozione del sistema accentrato individuato nel MOSS, per facilitare appunto l'attività di dichiarazione e versamento dell'IVA da parte proprio dei prestatori di servizi digitali.

Il MOSS nasce perciò come strumento di semplificazione degli adempimenti IVA delle cosiddette "imprese digitali", ma fin da subito si capisce (ed è forse già chiaro nelle intenzioni del legislatore comunitario) il suo peso specifico nel contrasto alle frodi e se vogliamo all'elusione/evasione in ambito IVA.³⁰⁰

Non a caso infatti è stato inserito tra gli "strumenti di compliance" nel grafico elaborato nel terzo paragrafo del primo capitolo di questo lavoro.

Diversi sono gli interventi della dottrina in tal senso: *"E' altrettanto evidente l'effetto anti-frode connesso al nuovo sistema, in particolare per gli operatori extra europei che, ora, hanno la possibilità di adempiere all'obbligo di tassazione delle operazioni IVA in via centralizzata, cioè a partire da un'unica identificazione, per tutte le transazioni nel territorio intra-unionale, con un risultato di assorbimento di operazioni che, altrimenti, potrebbero restare nell'area di evasione"*.³⁰¹

³⁰⁰ Ed è soprattutto per questo motivo che viene trattato nell'ambito di questo lavoro che si occupa delle "problematiche", o se vogliamo delle "difficoltà" nella tassazione dell'Economia Digitale.

³⁰¹ P. CENTORE, Mini One Stop Shop (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo, Fisc. e Comm. Int., 2014, pag.17.

Scendendo nel dettaglio del regime in esame³⁰², bisogna innanzitutto precisare che è un regime facoltativo, che lascia quindi al prestatore la possibilità di adottare il regime ordinario.³⁰³

Una volta però esercitata l'opzione per il MOSS, il soggetto passivo che decide di avvalersene, dovrà applicarlo in tutti gli Stati membri.

Possono registrarsi (identificarsi) al MOSS in Italia:

- 1) i soggetti passivi stabiliti in Italia, che non hanno domicilio all'estero (cosiddetto "*regime UE*"). Art.74-sexies, co.1;
- 2) i soggetti passivi stabiliti extra-UE con una Stabile Organizzazione in Italia (cosiddetto "*regime UE*"). Art.74-sexies, co.2. Se il soggetto in questione ha una S.O. anche in altro Stato membro, l'opzione in Italia lo vincola per tre anni;
- 3) i soggetti passivi extra-UE, non stabiliti né identificati in alcun Stato membro (cosiddetto "*regime extra-UE*"³⁰⁴). Art.74-quinquies, co.1;
- 4) i soggetti passivi stabiliti extra-UE, identificati in un altro Stato membro.

Per questa ultima opzione, non ancora recepita dalla normativa domestica in quanto attualmente enunciata solo dalla direttiva 2017/2455, è prevista l'applicazione a partire dal 2019.

E' importante precisare che attualmente per il soggetto extra-UE (sia stabilito che non stabilito), una volta scelto lo Stato di "*identificazione*", non è più possibile identificarsi anche in un altro Stato.

³⁰² Agenzia delle Entrate, - IVA. Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici - Territorialità - Regime speciale del c.d. «Mini One Stop Shop» (MOSS) - Circolare 26 maggio 2016, n.22/E.

³⁰³ Cioè l'identificazione ai fini IVA in ciascun stato membro ove s'intende sviluppare il proprio business TTE ai privati.

³⁰⁴ L'unica differenza tra i cosiddetti "*regime UE*" e "*regime extra-UE*", è che con il regime extra-UE, i soggetti che se ne avvalgono, sono dispensati dagli ordinari obblighi di cui al titolo II del DPR 633/72 (fatturazione, registrazione, ecc.), ma devono però conservare un'idonea documentazione per 10 anni. Si deve evidenziare che se un soggetto in regime extra-UE, per qualsiasi motivo sia costretto a stabilirsi o semplicemente ad identificarsi ai fini IVA in uno Stato membro, decade dal regime extra-UE.

Nel “*regime UE*”, lo Stato membro di registrazione sarà quello in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica.

Le aziende “*stabilite*” in Italia devono registrarsi al MOSS con modalità stabilite dal Prov. AdE del 30 settembre 2014 n.122854, utilizzando la propria partita IVA.

La registrazione avviene esclusivamente in via elettronica, tramite le funzionalità disponibili sul sito AdE: se si tratta di soggetti stabiliti in Italia, questi utilizzeranno le funzionalità previo inserimento delle proprie credenziali; se soggetti extra-UE non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro (“*regime extra UE*”), richiedono la registrazione al MOSS in Italia compilando un modulo online nel sito AdE, nella sezione a libero accesso in lingua inglese, l’Agenzia delle Entrate (Centro Operativo Venezia), dopo le verifiche, comunica via mail al richiedente il numero ID IVA, il codice di accesso e la password.

Per quanto riguarda l’ambito oggettivo, si ribadisce, rientrano nel regime MOSS **solamente le prestazione di servizi TTE**, di cui si è ampiamente trattato in precedenza, rese a privati consumatori (B2C), stabiliti in uno Stato membro diverso da quello nel quale l’impresa è stabilita.

Si continuerà invece ad applicare il regime ordinario (che convive per cui con il MOSS) sostanzialmente in due casi:

- i servizi diversi da quelli TTE;
- i servizi resi a clienti stabiliti nei Paesi in cui il fornitore ha la sede dell’attività (o una sua Stabile Organizzazione).³⁰⁵

³⁰⁵ A titolo esemplificativo. La società ALFA è stabilita in Italia, e in Germania ha una Stabile Organizzazione.

Non può applicare il MOSS:

- 1) per i servizi resi a clienti italiani dalla società ALFA;
- 2) per i servizi resi a clienti tedeschi sia dalla società ALFA, sia dalla sua SO tedesca;
- 3) per i servizi diversi da quelli TTE.

L’IVA in queste ipotesi è assolta con le modalità ordinarie.

La dichiarazione IVA MOSS ha cadenza trimestrale, ed è inviata all’Agenzia delle Entrate attraverso il portale MOSS entro 20 giorni dalla fine del trimestre al quale si riferisce.³⁰⁶ Nell’ambito delle operazioni effettuate in ciascuno Stato membro del consumo, l’indicazione deve essere differenziata in ragione dell’aliquota ivi applicata.

Nelle dichiarazioni trimestrali si deve esporre esclusivamente l’imposta dovuta nei vari Stati, non essendo consentita la detrazione dell’imposta pagata sugli eventuali acquisti.

Il diritto alla detrazione dell’IVA gravante sugli acquisti assoggettati a IVA estera, è garantito tramite le normali procedure di rimborso (tramite il portale elettronico per i soggetti UE, ai sensi Dir. 2008/9/CE).³⁰⁷

Le procedure di liquidazione e controllo delle dichiarazioni IVA MOSS, sono sostanzialmente analoghe a quelle previste per le altre tipologie di dichiarazioni.

Entro lo stesso termine previsto per le dichiarazioni MOSS, deve essere eseguito il relativo versamento dell’IVA.

Non è prevista la possibilità di effettuare il pagamento tramite modello F24, e quindi non è possibile utilizzare crediti d’imposta in compensazione.

Per gli operatori in Regime UE (registrati al MOSS in Italia), il versamento avviene con addebito su un conto corrente postale o bancario aperto presso una banca italiana convenzionata con l’Agenzia delle Entrate, intestato all’operatore.

Per gli operatori in regime extra-UE, il versamento avviene mediante bonifico in euro su un conto presso la Banca d’Italia.³⁰⁸

Rientrano invece nel regime MOSS (in caso di opzione) le eventuali prestazioni rese dalla SO tedesca a clienti diversi da quelli tedeschi e da quelli italiani. Come anche le eventuali prestazioni rese da ALFA alle medesime condizioni.

³⁰⁶ Il termine rimane invariato anche qualora cada nel fine settimana o in un giorno festivo.

³⁰⁷ Esempio: una società Italiana (con opzione MOSS in Italia) che fa servizi di TTE in Francia, dovrà chiedere a rimborso l’IVA francese addebitata in caso di trasferte su alberghi, ristoranti, noleggio auto ecc., non potendo indicarla in detrazione nelle dichiarazioni trimestrali trasmesse tramite MOSS.

³⁰⁸ Tale modalità è prevista anche per gli operatori in regime UE che non dispongono di un conto corrente postale o bancario aperto presso una banca italiana convenzionata con l’Agenzia delle Entrate.

Sono previste poi delle speciali procedure per il rimborso di eventuali eccedenze di versamento.

Una volta acquisito il versamento periodico, sarà cura dell'Amministrazione Finanziaria ripartire tale gettito tra tutti gli “*Stati del consumo*”, ossia gli Stati beneficiari dell'IVA versata. Tale ripartizione avverrà ovviamente in ragione dei dati contenuti nella dichiarazione IVA MOSS presentata dal contribuente.

Un'importante novità, sempre prevista dalla direttiva UE 2455/2017 citata in precedenza, è l'applicazione del regime MOSS, a partire dal primo gennaio 2021, anche alla vendita a distanza di beni materiali.

In pratica, a partire dal 2021, la possibilità di optare per il MOSS, sarà estesa anche all'E-commerce indiretto verso privati consumatori di altri Stati membri.³⁰⁹

Vedendo le cose da un'altra angolazione, possiamo convintamente affermare che con il MOSS, l'Amministrazione Finanziaria diventa per il contribuente una sorta di intermediario, che facilita e semplifica gli adempimenti amministrativi dei soggetti operanti nel commercio elettronico diretto, e dal 2021 anche per quelli operanti nel commercio elettronico indiretto³¹⁰.

³⁰⁹ In tale contesto è interessante rilevare che la medesima Direttiva 2017/2455, modificando l'art. 33, paragrafo 1 della Direttiva istitutiva della riforma IVA comunitaria (2006/112/CE), è anche intervenuta nell'annosa problematica “*del luogo in cui avviene la cessione del bene (materiale)*”.

Infatti, non si fa più alcun riferimento alla modalità (diretta o indiretta) della spedizione prevedendosi solo che «è considerato luogo di cessione delle vendite a distanza intracomunitarie di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni a destinazione dell'acquirente». Forse in questo modo il legislatore comunitario ha voluto superare in radice il problema della corretta individuazione della posizione del cedente nel trasporto o nella spedizione dei beni, rendendo perciò del tutto indifferente tale posizione in merito alla rilevanza delle operazioni in questione nel paese di destinazione. In altre parole, a partire dal 2021, con l'entrata in vigore della nuova disciplina, le vendite a distanza saranno tassate esclusivamente nel Paese di destinazione (attraverso il MOSS) ogniqualvolta i beni vengono trasportati o spediti a soggetti non passivi d'imposta e residenti in un altro Stato UE oltre la nuova soglia di 10 mila euro, a prescindere, perciò, se il trasporto sia effettuato dal venditore (o per suo conto), oppure dal privato comunitario che ha acquistato i beni.

³¹⁰ A parere di chi scrive, il ruolo di “*Consulente*” dell'Amministrazione Finanziaria senza dubbio agevola il naturale ruolo di Controllore della stessa.

Non sembrano quindi esserci controindicazioni per quanto riguarda il nuovo regime del MOSS. Anche dal punto di vista operativo non si riscontrano particolari problematiche nell'applicazione delle procedure.

Qualche esponente della dottrina³¹¹ ha sollevato però qualche piccola critica: *“Resta ferma la difficoltà, per i prestatori, di rispettare tutte le regole in materia IVA vigenti nei Paesi in cui i consumatori finali sono residenti o domiciliati (con riguardo non solo alle disposizioni che prevedono la misura delle aliquote, ma anche a quelle che disciplinano l'emissione delle fatture, la contabilità di cassa, etc.). Chi opera con il MOSS dovrà conoscere ed applicare il complesso delle norme IVA in vigore negli Stati membri “del consumo”, anche se le operazioni vengono formalmente effettuate nel proprio Stato di identificazione. Il che non è una piccola complicazione”*.

Bisogna però rilevare che molte di queste problematiche sono ormai da considerarsi superate. Infatti la direttiva citata (2017/2455) apporterà³¹² importanti modifiche anche in tal senso.

In particolare (innovando l'art. 219-bis delle Direttiva 2006/112/CE) la Direttiva prevede che i fornitori saranno tenuti a rispettare le norme di fatturazione di un unico Stato membro (di identificazione - SMI) anziché, come avviene oggi, di ogni Stato membro di destinazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.

Al contempo, l'attuale periodo di 10 anni di conservazione della documentazione per il regime non-UE e il regime UE, che supera ampiamente le prescrizioni in materia di conservazione della documentazione vigenti nella maggior parte degli Stati membri, è stato eliminato per fare in modo che tale

³¹¹ F. GALLO, Regime fiscale dell'economia digitale, Audizione tenuta presso la Commissione finanza della Camera dei Deputati sul tema “Regime fiscale dell'economia digitale”, svolta il 24 febbraio 2015.

³¹² Dal primo gennaio 2019 stando a quanto riportato nella direttiva, che però non è stata ancora recepita dalla norma interna.

termine coincida con il periodo definito dallo Stato membro di identificazione del soggetto passivo.

Anche l'andamento del gettito e il contrasto all'evasione e alle dannosissime frodi IVA intracomunitarie, sembrerebbero trarre giovamento dall'applicazione del nuovo strumento, soprattutto nella previsione che, in un futuro ormai prossimo, lo stesso sarà esteso anche alle transazioni B2B, come ipotizzato dalla Commissione Europea nel documento sull'Action Plan COM (2016) 757.

In tutti gli ultimi interventi normativi dell'Unione Europea, sia le Direttive che le proposte di Direttive citate, si fanno sempre più chiare le intenzioni del legislatore europeo, man mano che cresce la consapevolezza di quello che effettivamente dovrà essere il regime definitivo dell'IVA, di estendere progressivamente il meccanismo attuativo MOSS - attualmente applicabile solo alle prestazioni E-commerce - a tutte le operazioni intraunionali, compresi quindi anche gli scambi tra soggetti passivi IVA.

Con la futura, prevedibile, estensione del MOSS in maniera generalizzata, è molto probabile che si prospetteranno le stesse ipotesi di frode già viste nell'esenzione d'imposta, quando le operazioni nazionali venivano qualificate come intracomunitarie per fare in modo che i beni venissero poi venduti nel mercato nazionale senza aver subito alcuna imposizione.³¹³

³¹³ Nonostante le modifiche normative, i maggiori controlli e gli strumenti sempre più sofisticati in dotazione all'Amministrazione Finanziaria, tale tipologia di frode è ancora in uso, soprattutto per i prodotti di lusso. In breve, il venditore (italiano) del prodotto di lusso, invece di vendere il bene applicando l'IVA al cliente finale (un privato italiano), interpone un falso soggetto passivo Intra (magari tedesco) al quale cede (solo formalmente) senza IVA il bene (come prevede la norma delle cessioni Intra). Il bene viene solo formalmente spedito in Germania, ma nella realtà viene consegnato al cliente finale italiano senza fatturare. Ovviamente il soggetto interposto tedesco sparisce senza versare l'IVA (o molto più frequentemente farà a sua volta un'altra cessione Intra), il cedente italiano non ha IVA a debito da versare (in quanto ha fatto formalmente una cessione Intra non imponibile) e il cliente finale italiano avrà acquistato l'oggetto ad un prezzo più basso (in pratica l'imponibile senza IVA). Se il cliente finale ha invece necessità di una fattura (magari per ragioni legate ad una eventuale garanzia commerciale), si interpone un altro soggetto (acquirente intra) italiano, che compra dal soggetto passivo tedesco (l'interposto di prima) senza IVA in quanto acquisto Intracomunitario, fattura con IVA al cliente privato italiano (ma in questo caso il totale pagato dal privato italiano sarà un prezzo, che comprensivo di IVA, è uguale all'imponibile) per poi sparire omettendo qualsiasi versamento (sia IVA che Imposte Dirette).

Con la differenza non di poco conto, però, che nel caso delle frodi commesse in regime MOSS il danno economico non sarà l'intera imposta, bensì solo la differenza che esiste tra le aliquote nazionali (più alte) e quelle di un altro Paese comunitario che possono in questo caso essere più ridotte, o viceversa. Oltre alle differenze delle aliquote, lo stesso ragionamento potrebbe condurre a meccanismi frodati anche nelle ipotesi di disomogeneità delle operazioni individuate dagli ordinamenti nazionali come esenti.

In altre parole, se la medesima operazione economica sia imponibile in un Paese ma esente, o comunque non imponibile in un altro Stato comunitario, questo potrebbe dare luogo, soprattutto nel regime del MOSS - dove l'applicazione del tributo segue le regole e la disciplina dello Stato di arrivo - alle medesime qualificazioni fraudolente dirette a costituire meccanismi illeciti.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Premesso che nel presente lavoro si è trattato di molteplici (forse troppi) aspetti legati alla tassazione di quella che abbiamo definito *economia digitale*, con l'analisi delle problematiche di soggetti molto diversi tra loro come ad esempio: le grandi multinazionali del Web, sconosciuti venditori che operano tramite le piattaforme digitali famose, persone fisiche che fanno trading con le criptovalute, alcuni particolari business online, fino ad arrivare alla sharing economy ed agli autisti di Uber; si vuole comunque cercare di focalizzarsi sui concetti principali.

Ci sono due dati di fatto da cui si è partiti, o meglio, due esigenze tra loro contrapposte da contemperare.

E' sotto gli occhi di tutti, non solo degli addetti ai lavori, che, in un mercato ormai globalizzato, esistono dei soggetti, web company o digital company che dir si voglia, fiscalmente privilegiati. Per tutti i motivi analizzati in questo lavoro, tali imprese riescono a godere di un'imposizione fiscale minore, e a volte irrisoria, rispetto agli altri imprenditori che operano in settori di business per così dire più tradizionali.

E' altresì vero però che storicamente, il sistema tributario, a parte rare eccezioni, è sempre stato improntato all'implementazione di norme valide per la generalità dei contribuenti, e non pensate per un singolo settore dell'economia, né tanto meno differenziate a seconda dell'utilizzo di una determinata tecnologia o metodologia adottata per esercitare l'attività d'impresa.

Da una parte esiste perciò il timore di operare una discriminazione di certe imprese solamente per il modo in cui operano sul mercato, tra l'altro dettato proprio dalla caratteristica dei beni e dei servizi scambiati e, dall'altra esiste la constatazione delle enormi ricchezze prodotte dalle multinazionali (soprattutto

digitali) in tutto il globo, che però non partecipano in modo adeguato alle spese della collettività o, bene che vada, decidono in modo più o meno arbitrario dove allocare tale ricchezza ai fini del prelievo erariale.

Quando l'opinione pubblica lamenta che gli otto soggetti più ricchi del pianeta detengono la stessa ricchezza dei tre miliardi più poveri, e che per questo dovrebbero essere tassati di più (non è dato sapere quanto di più), dimenticano però forse che il diritto tributario non è una scienza esatta, come la fisica o la matematica, bensì è una scienza sociale, basata cioè sui comportamenti umani, molte volte imprevedibili, egoistici, riprovevoli o caritatevoli, e comunque sia soggetti a continui cambiamenti nel corso del tempo, condizionati dall'evolversi delle cose.

Autorevoli studiosi del diritto tributario hanno affermato che le imposte si chiamano così proprio perché esiste qualcuno che le impone, e si pagano solo e nella misura in cui si percepisce che qualcuno te le venga a chiedere³¹⁴, e non (sostanzialmente) in quanto esiste una norma che ne prevede il pagamento.

E' forse indispensabile, quindi, ripensare o riadattare, anche concettualmente, qualche schema del passato, se lo richiedono le mutate condizioni.

La sfida di una corretta ed efficace tassazione del fenomeno trattato in questo lavoro va affrontata quindi su due piani.

Il primo è sicuramente quello politico, cioè la scelta del modo e del quantum da prelevare a titolo di imposte a quelle imprese che riescono a condurre i propri affari principalmente attraverso canali e metodi caratterizzati dalla immaterialità dei mezzi e/o dei beni.

Ma forse il problema più grande da risolvere sono le modalità di coercizione per obbligare al pagamento di quanto dovuto all'erario.

³¹⁴ R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Ipsoa, 2008.

Abbiamo visto infatti che molte delle proposte e delle norme analizzate (ma anche altre non prese in considerazione in questo lavoro) per la tassazione del fenomeno digitale, ancorché ineccepibili dal punto di vista concettuale, hanno avuto scarsa o nessuna riuscita sul piano pratico.

Cercando di trovare una fantomatica “*soluzione ideale*”, ci si è ritrovati spesso al punto di partenza. Come già detto in precedenza infatti, spesso “*il meglio è nemico del bene*”.

Abbiamo visto invece che provvedimenti ad hoc, anche circoscritti, hanno portato utilità maggiori rispetto a soluzioni più generali e “*scientifiche*”.

A parere di chi scrive, se il problema è globale, anche la soluzione deve essere trovata prima a livello internazionale. Soluzioni estemporanee dei singoli Paesi avranno inevitabilmente un’efficacia limitata.

Come analizzato nel lavoro, questa è la via che sembra essere stata intrapresa. In un primo momento timidamente. Poi sempre più convintamente.

Nel corso del tempo, soprattutto quei Paesi che, per diversi motivi, pensavano di poter agire in maniera isolata, al fine di sfruttare una presumibile convenienza nell’attrarre sul proprio territorio le grandi multinazionali del Web, si sono sempre più persuasi che una regolamentazione comune del fenomeno possa portare un beneficio maggiore nel lungo periodo, rispetto a delle utilità incerte e di breve durata.

La proposta di CCCTB portata avanti dalla Commissione Europea come panacea di tutti i mali, sembra più che altro una di quelle “*soluzioni ideali*” a cui si accennava poc’anzi. Tanto è vero che la sua prima elaborazione risale a circa vent’anni fa e ancora se ne discute.

Un’umile convinzione di chi scrive è quella di partire dalle proposte concrete che hanno trovato un riscontro operativo positivo, alcune delle quali analizzate nel dettaglio nel presente lavoro, altre viste in maniera più sommaria.

Ci si riferisce, solo a titolo esemplificativo, ai fini delle Imposte Dirette, alla diverted profit tax, alla rivisitazione del concetto di stabile organizzazione, ma anche alla web tax indiana o alle “web tax” europee, se prese come soluzioni temporanee. Ai fini IVA invece stanno dimostrando la loro efficacia strumenti quali il MOSS o la responsabilità solidale delle piattaforme digitali.

Molto importanti sono altresì i nuovi strumenti di contrasto all’elusione e alla pianificazione fiscale aggressiva, messi in campo sia a livello comunitario che nazionale, di cui si è fatto cenno in tutto l’elaborato, e in particolare nel primo capitolo.

Non meno importante sembra poi il ruolo rivestito dagli strumenti di compliance che, come visto, stanno sempre più entrando nelle dinamiche della fiscalità nazionale ed internazionale.

Come si sarà capito quindi, la soluzione proposta è quella di un insieme di strumenti e di pratiche, che non possono prescindere da una condivisione, prima a livello comunitario, dove l’integrazione dei Paesi membri ha già raggiunto livelli soddisfacenti, per approdare poi, qualora possibile, ad una reciprocità a livello internazionale, al fine di arrivare a tassare in definitiva quello che abbiamo capito essere il vero presupposto del prelievo: “*il reddito senza Stato*” (Stateless income).

Per concludere un’ultima riflessione.

Vista l’inadeguatezza del quadro normativo vigente, soprattutto a livello internazionale, alcuni esponenti del mondo imprenditoriale e della dottrina, si sono addirittura interrogati se la tassazione dei redditi societari non fosse più attuale, e se fosse il caso di considerarla, come prevede ampia letteratura, una mera anticipazione dei redditi personali, e concentrarsi per questo sulla tassazione delle persone fisiche, che del resto sono comunque sia i percettori finali della ricchezza.

Ma questa è sicuramente una concezione arretrata e inadatta a fotografare i flussi di ricchezza nell'attuale economia globale.

Se, invece, si ritiene che il mondo delle imprese debba continuare a fornire il proprio contributo al gettito erariale, occorre allora assumere l'impegno a fare sì, da un lato, che detto gettito ci sia; dall'altro che la relativa ripartizione non si traduca, nei fatti, in aggravii per taluni ed esenzioni per altri.

Oppure, al contrario, si potrebbe benissimo prevedere una discriminazione tra le "imprese digitali" e le altre, ma come frutto di scelte politiche motivate ed esplicite.

Nulla vieta di ritenere, come sostengono alcuni, che l'economia digitale sia un settore da incentivare per favorire lo sviluppo e l'evoluzione tecnologica di un Paese, come del resto già avviene in alcune realtà. Non deve però accadere che un siffatto trattamento privilegiato derivi solo da miopia o disattenzione nella formazione del quadro normativo di riferimento.

BIBLIOGRAFIA

- ALBANO G., Nuovi modello di business delle imprese multinazionali e stabile organizzazione occulta, in *Corriere Tributario*, n.6, 2017.
- ASHOK K.L., GAUTAM R., SENGUPTA D.P., Working Paper 01 on Equalisation Levy, Brookings Institution India Center, Gennaio 2017.
- AVOLIO D. - PEZZELLA D., La web tax e la tassazione dei servizi digitali, in *Il Fisco*, 2018.
- BANDYOPADHYAY S., GHALSASI A., LI Z., MARSTON S., ZHANG J., *Cloud Computing: The Business Perspective*, 2009.
- BARTELLI C., “*Tasse digitali senza sharing economy*”, in *Italia Oggi*, 18 Ottobre 2019.
- BISIOLI A. – ZULLO A., Web tax: una lettura in chiave comunitaria, in *Corr. Trib.*, 2018.
- BOCCIA F. – LEONARDI B., *The challenge of digital economy*, Printforce, Olanda, 2016.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Giuffrè, Milano, 2015.
- BORIA P., *Diritto Tributario*, Giappichelli, Torino, 2016.
- BORIA P., *Il sistema dei tributi. Volume I: le imposte dirette*, Giappichelli, Torino, 2018.
- BORIA P., *La concorrenza fiscale tra Stati*, Cedam, Padova, 2019.
- CANTATORE C., Fiscalità nell’economia digitale, in *Diritto.it*, ottobre 2015.
- CARBONE S.M., Stabile organizzazione e gruppo di imprese nel diritto internazionale tributario, in “*Rivista di diritto internazionale privato e processuale*” n. 1/1980.
- CARLINI V., Ecco come fa BIG G. a guadagnare una montagna di soldi, *il Sole 24 Ore*, 25 giugno 2018.

CARPENTIERI L., La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali, in Riv. Dir.Trib., 1, 2018.

CASSESE S., Territori e potere, Bologna, 2016.

CENTORE P., Mini One Stop Shop (MOSS): un passo avanti verso il regime IVA definitivo, Fisc. E Comm. Int., 2014.

CIANI F. – LANOTTE A., L’economia digitale e l’azione del progetto BEPS. La stabile organizzazione virtuale e il commercio elettronico: introduzione del concetto di significativa presenza economica, in Boll.Trib., 2018.

CIMMARUSTI I., “*Record di evasione fiscale per il sito Booking.com*”, Il Sole 24 ore, 30 luglio 2019.

CINIERI S., “Collegato fiscale 2020: per le digital companies web tax del 3 per cento sui ricavi”, in Ipsoa.it, 16 Ottobre 2019.

CIPOLLINA S., I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale, Giuffrè, 2003.

CIPOLLINA S., I redditi nomadi delle società multinazionali nell’economia globalizzata, in Riv. dir. fin. e sc. fin, n.1, 2014, 21 ss.

COLLIN P. – COLIN N., Report della task force on taxation of Digital Economy, Parigi, gennaio 2013.

COMINOTTO C. - MINICHIELLO A. - CURTARELLI F., Focus Cloud Computing – definizione e caratteristiche della “nuvola”, in “Il Sole 24 Ore”, 24 ottobre 2016.

CORDELL ARTHUR J., New taxes for a new company, Government Information in Canada, vol. 2, 4, 1996.

CORDELL ARTHUR J., Taxing the Internet: The proposal for a bit tax, International Tax Program at the Harvard Law School, February 14, 1997.

D’ANGELO G., La territorialità del tributo nell’era di internet, in Ianus 11/2014.

DE MARCO S., La tassazione del gioco online, in Bol, Trib., 2014, 1525 ss.

DE STEFANO A., L'economia digitale tra libertà di stabilimento ed elusione fiscale, in "Diritto Mercato Tecnologia", n. 1, 2016.

DEL FEDERICO L. – RICCI C. (a cura di), La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo, Amon Edizioni, 2015.

DEVEREUX M., The digital service sutton tax, Oxford University Forum, 2018.

DE WILDE M.F., Comparing Tax Policy responses for the digitalizing economy: fold or all-in, in *intertax*, 6-7/2018.

DELLA VALLE E., La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?, *Il Fisco*, 2018.

DI TANNO T., La web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale, *Corriere tributario*, 2018.

DI TANNO T., L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di direttiva UE, in *Il Fisco*, 2019.

DI TANNO T. – MARCHETTI F. (a cura di), La tassazione dell'economia digitale – Position paper, Fondazione Bruno Visentini, Roma, 2019.

FALSITTA G., Il doppio concetto di capacità contributiva, in *Rivista di diritto tributario*, 2004.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE A., La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006.

FINOCCHIARO G. – DELFINI F. (a cura di), *Diritto dell'informatica*, Utet Giuridica, 2014.

FRANSONI G., La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?, *Riv. Dir. Trib.*, 2015.

FRANSONI G., La Web Tax: miti, retorica e realtà, in *Rivista di Diritto Tributario – Supplemento online*, 1 aprile 2018.

GAFFURI G., Il senso della capacità contributiva, in AA.VV., Diritto tributario e Corte Costituzionale, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006.

GALIMBERTI A., “*La web tax al 3% colpisce i grandi intermediari*”, in Il Sole 24 Ore, 18 Ottobre 2019.

GALLO F., Imposta regionale sulle attività produttive e principio di capacità contributiva, in Giurisprudenza commerciale, 2002.

GALLO F., Le ragioni del fisco, Bologna, 2007.

GALLO F., Regime fiscale dell’economia digitale, Audizione tenuta presso la Commissione finanza della Camera dei Deputati sul tema “Regime fiscale dell’economia digitale”, svolta il 24 febbraio 2015.

GALLO F., Prospettive di tassazione dell’economia digitale, in Diritto Mercato Tecnologia, n. 1, 2016 .

GALLO F., L’affannosa rincorsa ai web-redditi, Il Sole 24 Ore, 3 ottobre 2016.

GASPARRI T., Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza, in “www.fiscoequo.it”, 19 ottobre 2017.

GLENDI C. – CORASANITI G. – DEL FEDERICO L. (a cura di), Per un nuovo ordine tributario, Tomo I, Cedam, 2019.

GUASTELLA G., *Amazon fa la pace con il fisco. Pronta a versare oltre 100 milioni*, Corriere della Sera, 15 dicembre 2017.

GUELFY S. - GIACOSA E., Le aziende della net economy, Torino, 2003.

HAMARI J., SJÖKLINT M., UKKONEN A., The Sharing Economy: Why People Participate in Collaborative Consumption, Journal of the Association for Information Science and Technology, 2016.

JENSEN J., How does one tax the cloud?, PWC, 2012.

JESSOP J., TROVATO M., MARQUES N., SANTACRUZ J., The case against tech taxes, Epicenter, giugno 2019.

LA VALVA C., “L’impatto del BEPS nell’ordinamento tributario italiano con riguardo al regime fiscale della Digital Economy”, in *Dir. E Proc. Trib.*, 2/2015.

LEO M., Quale tassazione per l’economia digitale, in *Il Fisco* 21/2018, 2007 ss.

LICATA P., Francia, la web tax è legge ma Trump non ci sta: “è contro i big USA”, *Corriere Comunicazione*, 11 luglio 2019.

LUDOVICI P., Per la digital economy una tassazione concordata a livello internazionale, in *Quotidiano il Fisco*, 16 marzo 2018.

LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Ipsoa, 2008.

LUPI R. - PERRONE V., Fiscalità internazionale ed economia digitale tra stabile organizzazione occulta e pubblicità online, in *Dialoghi tributari*, 3/2014.

LUPI R., Tax planning Usa Apple: troppo ridotto il tax rate, *Fondazione Studi Tributari*, Marzo 2015.

LUPI R., Web tax: si tratta di allargare il concetto di stabile organizzazione, *Fondazione Studi Tributari*, Maggio 2015.

LUPI R., Apple e tassazione della filiera produttiva: se fosse solo TP?, *Fondazione Studi Tributari*, Gennaio 2016.

LUPI R., *Compendio di diritto tributario*, Dike Giuridica Editrice, Roma, 2017.

LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelvechi, Milano, 2017.

LUPI R., *Evasione fiscale, perversione privata o disfunzione pubblica?*, Castelvechi, 2018.

MACI L., La tassa ungherese sui servizi digitali, *CORCOM.IT*, 27 OTTOBRE 2014.

MANZONI I. – VANZ G., *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, 2007.

MARCHETTO A., “*l’elusione dell’IVA con le prenotazioni*”, *Il giornale di Vicenza*, 7 Agosto 2019.

MARE' M., Le sfide del fisco nell'economia digitale, il Sole 24 Ore, 19 aprile 2017.

MAYR S. – SANTACROCE B., La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali, Ipsoa, Milano, 2016.

MELIS G., PERSIANI A., Trattato di Lisbona e sistemi fiscali, Diritto e Pratica Tributaria, 2/2013.

MOSCHETTI F., Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità, in AA.VV., Diritto tributario e Corte Costituzionale, a cura di L. Perrone – C. Berliri, Napoli, 2006.

PELLEFIGUE J., Transfer pricing economics for the digital economy, in International transfer pricing journal, vol.22, issue 2, 2015.

PENNESI M., *“Il campo di azione della web tax si restringe in base alle norme UE”*, in il Sole 24 Ore, 15 novembre 2019.

PEPE F., Sulla tenuta giuridica e sulla praticabilità geo-politica della “dottrina Vestager” in materia di tax rulings e aiuti di Stato alle imprese multinazionali, in Rivista trim. di dir. Trib. , 2014.

PERSIANI A., Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati, in Diritto Mercato a Tecnologia, gennaio-aprile 2016.

PERSIANI A., Web Tax, a che punto siamo in Italia ed Europa, in Diritto Mercato a Tecnologia, 29 luglio 2019.

PIAZZA M., Guida alla fiscalità internazionale, Milano, 2004.

PIAZZA M. - TRAINOTTI A., Stabile organizzazione: nuova definizione e implicazioni più rilevanti, in “Norme & Tributi Mese”, n. 6, 2018.

PISTONE P., Diritto tributario internazionale, Giappichelli, Torino, 2017.

POGGIO D., *Scommesse gestite dall'estero. Maxi evasione da 4 miliardi*, Avvenire, 9 agosto 2019.

RIZZARDI R., La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell'economia digitale, in *Corr. Trib.*, 2014.

RIZZARDI R., Dal caso Apple alla concorrenza fiscale corretta, in *Corr. Trib.*, n.42, 2016.

RIZZI M., Web tax, accordo USA/Francia, Italia Oggi, 27 agosto 2019.

ROZAS J.A., El impuesto Catalan, Sobre la provision de servicios de Comunicaciones Electronicas, in DEL FEDERICO L. – RICCI C. (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon Edizioni, 2015

SACCHETTO C. - MONTALCINI F., *Diritto tributario telematico*, Giappichelli, Torino, 2017.

SALVINI L., I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese, in *Giurisprudenza Commerciale*, 2016.

SANTACROCE B. – FICOLA S., *Il commercio elettronico. Aspetti giuridici e regime fiscale*, Maggioli, 2017.

SHEPPARD L., Digital permanent establishment and digital equalization taxes, in *bulletin for International taxation*, vol.72, n.4 special issue, 2018.

SOETE LUC, *Building the European information society for us all*, European Commission expert Group, 1997.

SPINOZA L. – CHAND V., A long-term solution for taxing digitalized business models: should the permanent establishment definition be modified to resolve the issue or should the focus be on shared taxing rights mechanism? In *Intertax*, 6-7/2018.

STEFANATO D., La web tax piace a tutti ma ha un problema: è sbagliata, *Il Foglio*, 12 settembre 2017.

STRAUSS D., HMRC launches new clampdown on diverted profits, *The Financial Times*, JANUARY 10, 2019.

TAPSCOTT D., *Digital Economy. Promise and Peril of the Age of Networked Intelligence*, 1996.

TOMASSINI A., L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale, in *Corr.Trib.* 3/2018.

TOMASSINI A. – SANDALO A., L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale, in *Corr. Trib.* 2018.

TOMASSINI A., "Imposta sui servizi digitali, senza istruzioni difficile definire i criteri di localizzazione", in *Edicola Fisco*, 18 Gennaio 2019.

TOMASSINI A. - DI DIO A., "*Web tax sui servizi digitali: soluzione transitoria in attesa delle decisioni dell'OCSE*", in *Corr. Trib.*, 2019.

URICCHIO A. – SPINAPOLICE W., La corsa ad ostacoli della web taxation, in *Rass. Trib.* , 2018.

VALENTE P., Il metodo Transactional Profit Split nella disciplina OCSE del Transfer Pricing, in *Il FISCO*, 16/2011.

VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, Ipsoa, 2014.

VALENTE P. – IANNI G. – ROCCATAGLIA F., *Economia digitale e commercio elettronico: fiscalità in internet nella gestione di impresa*, Ipsoa, 2015.

VALENTE P. - VINCIGUERRA L., *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Ipsoa, 2018.

VALENTE P., *Manuale del transfer pricing*, Ipsoa, 2018.

WAGH S., The taxation of digital transactions in India: the new equalization levy, in *Bulletin for International Taxation*, 2016.

ZUCCHETTI S. – TARDINI A. – LANFRANCHI O., The Italian "web tax": the new administrative procedure for multinational enterprises to disclose Hidden Permanent Establishment in Italy, in *International Transfer pricing Journal*, Settembre/ottobre 2017.

PRASSI

- AGENZIA DELLE ENTRATE, IVA. Prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici - Territorialità - Regime speciale del c.d. «Mini One Stop Shop» (MOSS) - Circolare 26 maggio 2016, n.22/E.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, audizione del direttore presso la Camera dei Deputati, Commissioni riunite IX e X, del 26 luglio 2016, in relazione all'esame della proposta di legge AC 3564 concernente la *“Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione dei beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione”*.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento AE n.660061 del 31 luglio 2019, *“Termini e modalità di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso di una interfaccia elettronica di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58”*.
- ASSONIME, *“Fiscaltà internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto*, Circolare 19, 1 agosto 2018.
- ASSONIME, *“Prime considerazioni sulla web tax transitoria”*, Circolare 21, 4 agosto 2017.
- ASSONIME, *“Risposta alla procedura pubblica di consultazione nazionale, riguardante il pacchetto di proposte della Commissione per la tassazione dell'economia digitale indetta dal MEF – Dipartimento delle Finanze in data 6 maggio 2018”*, in Consultazioni, n.6/2018.
- ASSONIME, *“Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza”*, in Note e Studi, n.15/2017.

- Atto Camera n.3076, Proposta di legge Quintarelli-Sottanelli, presentata il 27 aprile 2015.
- Australian Taxation Office, ‘Combating Multinational Tax Avoidance - a Targeted Anti-Avoidance Law’, in:
<https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business>.
- BCG, *The internet Economy in the G-20*, BCG, Boston, 2012.
- CNDC, *La fiscalità nell’economia digitale. Problematiche e scenari possibili*, maggio 2018.
- COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione COM(2016) 23 FINAL, del 28/01/2016.
- CONSIGLIO DELL’UNIONE EUROPEA, Direttiva n.1164, del 12 luglio 2016.
- CONSIGLIO DELL’UNIONE EUROPEA, Direttiva n.6661, del 12 maggio 2017.
- CORTE DEI CONTI, *L’e-commerce e il sistema fiscale*, deliberazione n.8/2018/G, 24 maggio 2018.
- Document “Diverted Profit Tax”, part of Finance Bill 2015, HM Treasury and HM Revenue & Customs, 10 December 2014.
- EUROPEAN COMMISSION – Directorate-General for Taxation and Customs Union, *Commission expert group on taxation of the digital economy*, Report Del 28 maggio 2014.
- EUROPEAN COMMISSION, *A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market*, Comunicazione COM (2017) 547 final, 21 settembre 2017.
- EUROPEAN COMMISSION, “*Common Consolidated Corporate Tax Base*”, proposta di direttiva COM(2016) 683 final, 25 ottobre 2016.

- EUROPEAN COMMISSION, “*Common Corporate Tax Base*”, proposta di direttiva COM(2016) 685 final, 25 ottobre 2016.
- EUROPEAN COMMISSION, *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*, Comunicazione al Parlamento Europeo e al Consiglio COM(2018) 146 final, 21 marzo 2018.
- EUROPEAN COMMISSION, *Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, proposta di direttiva europea COM(2018) 147 final, 21 marzo 2018.
- EUROPEAN COMMISSION, *on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, proposta di direttiva COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.
- EUROPEAN COMMISSION, *Relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, Raccomandazione COM(2018) 1650, 21 marzo 2018.
- EUROPEAN COMMISSION, COM(2019) 8 final, communication from the commission to the european parliament, the european council and the council, Strasburgo, gennaio 2019.
- EUROPEAN COURT OF JUSTICE, Case C-446/03, *Mark & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty’s Inspector of taxes)*, 2005.
- Gazette of India, extraordinary, Part-II, Section 3, 27 may 2016, New Delhi.
- Government of India’s Finance Act 2016, Chapter VIII, may 2016, New Delhi.
- GUARDIA DI FINANZA, *Manuale operativo in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali*, Circolare n.18, 2018.
- HM REVENUE & CUSTOMS, *Diverted Profit Tax Guidance*, December 2018.
- IMF, *Policy Papers*, febbraio 2018.

- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.
- OECD, *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy*, OECD Public Consultation Document, Paris, marzo 2019.
- OECD, *OECD Digital Economy Outlook*, OECD Publishing, Paris, 2015.
- OECD, *Report OECD, Electronic Commerce: the challenge to tax Authorities and Taxpayers*, Ottawa, 1998.
- OECD, *addressing the tax challenge of the digitalisation of the economy*, Policy Note, 23 gennaio 2019.
- SENATO DELLA REPUBBLICA ITALIANA - Servizio del Bilancio dello Stato, nota breve n.13, 2015.
- UNCTAD (United Nations Conference on Trade And Development), *Digital economy report 2019*, settembre 2019.

SITOGRAFIA

- <https://ec.europa.eu>
- www.accenturestrategy.com
- www.agendadigitale.eu
- www.bcg.com
- www.businessdictionary.com
- www.diritto.it
- www.ecommercemag.it
- www.euroconference.it
- www.fiscooggi.it
- www.fiscoequo.it
- www.giustiziatributaria.it
- www.ilsole24ore.com
- www.ipsoa.it
- www.italioggi.it
- www.kluwertaxblog.com
- www.newsmercati.com
- www.oecd.org
- www.rivista.ssef.it
- www.sna.gov.it
- www.taxpolicy.edu
- www.wikipedia.org