



*Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra di Scienza delle Finanze*

La web tax: riflessioni su un'equa imposizione
fiscale per contrastare i comportamenti elusivi
delle grandi imprese digitali

RELATORE

Prof. Angelo Cremonese

CANDIDATO

Monia Mariotti
Matr. 197771

ANNO ACCADEMICO
2017-2018

INDICE

INTRODUZIONE.....	3
CAPITOLO I: LA CONCORRENZA FISCALE	5
1.1 Concorrenza fiscale nazionale.....	5
1.2 Concorrenza fiscale internazionale	6
1.3 Teorie legate alla concorrenza fiscale	6
1.4 Aspetti positivi della concorrenza fiscale.....	7
1.5 Concorrenza fiscale dannosa.....	9
1.6 I rimedi dell'Unione Europea.....	12
1.7 Il rapporto dell'OCSE del 1998	14
1.8 Il rapporto OCSE degli anni successivi.....	18
CAPITOLO II: I PARADISI FISCALI E I COMPORTAMENTI ELUSIVI DELLE IMPRESE DIGITALI	23
2.1 Paradisi fiscali	23
2.2 I paradisi fiscali secondo l'OCSE	26
2.3 Regimi fiscali preferenziali	27
2.4 I paradisi fiscali secondo il Fondo Monetario Internazionale	28
2.5 Differenza tra elusione fiscale ed evasione fiscale.....	31
2.6 Le multinazionali nell'economia globalizzata	32
2.7 I giganti digitali	34
2.7.1 Il caso Apple.....	34
2.7.2 Il caso Amazon.....	39
2.7.3 Il caso Google.....	43
Focus internazionale	43
Focus sull'Italia	44
CAPITOLO III: LA WEB TAX.....	47
3.1 Web tax a livello europeo.....	47
3.1.1 Cosa si era preposta di fare l'Ue	47
3.1.2 Base imponibile comune consolidata per le imposte sulla società (CCCTB)	51
3.1.3 Proposta 21 marzo 2018	52
3.1.4 Concretamente quali erano le proposte della commissione europea?	54
3.1.5 Tassa provvisoria con aliquota al 3%	56
3.2 Web tax in Italia	58
3.2.1 Stabile organizzazione.....	60

3.2.2 Altre novità introdotte dalla legge di bilancio 2018.....	61
3.2.3 Effetti sulle imprese italiane.....	62
CONCLUSIONE.....	63
BIBLIOGRAFIA.....	65
SITOGRAFIA	68

INTRODUZIONE

Le grandi multinazionali che operano nel settore digitale stanno diventando sempre più importanti e molto spesso riescono ad eludere la tassazione. È possibile arginare questo problema? Nei capitoli seguenti si affronta questa tematica, partendo dalle cause che hanno determinato il fenomeno dell'elusione fiscale delle imprese digitali, fino alle possibili soluzioni.

Nel primo capitolo si affronta il tema della concorrenza fiscale, un fenomeno molto diffuso e generato, principalmente, dalla volontà dei vari paesi di attrarre gli investimenti delle grandi multinazionali, applicando regimi fiscali semplificati. Nello specifico, si analizzano le varie teorie legate alla concorrenza fiscale, gli aspetti positivi e quelli negativi della stessa. A quelli negativi viene data maggiore rilevanza, dati gli effetti che comportano agli altri paesi, e si analizzerà l'intervento dell'Unione Europea a riguardo. In questo contesto risulta rilevante l'impegno dell'Ocse, che emana diverse raccomandazioni, sottolineando l'importanza e la necessità di coordinamento a livello nazionale sulla tassazione.

Un altro tema affrontato è quello dei paradisi fiscali, che ricoprono un ruolo centrale nello sviluppo dell'elusione fiscale. Si tratta, infatti, di paesi volti ad attrarre gli investimenti delle multinazionali, per favorire lo sviluppo economico del paese. Nel secondo capitolo, in particolare, vengono descritte le pratiche messe in atto dai paradisi fiscali, come l'applicazione di regimi fiscali vantaggiosi, e i vantaggi che ne derivano per le imprese coinvolte. I paesi considerati in questa tesi sono Irlanda, Lussemburgo e Olanda, che con la loro politica fiscale hanno comportato maggiori entrate per i giganti del web: Apple, Amazon e Google.

"Billions of tax euros are lost every year to tax avoidance – money that could be used for public services like schools and hospitals or to boost jobs and growth. Europeans and businesses that play fair end up paying higher taxes as a result. This is unacceptable and we are acting to tackle it. Today we are taking a major step towards creating a level-playing field for all our businesses, for fair and effective taxation for all Europeans."

Queste sono le parole pronunciate nel 2016 da Pierre Moscovici, Commissario europeo per gli affari economici e monetari, e dimostrano che la Commissione Europea non è rimasta indifferente a queste politiche evasive, ma ha attuato delle pratiche per porvi

rimedio, costringendo i paesi e le multinazionali coinvolti ad adeguarsi agli standard internazionali.

L'obiettivo principale della Commissione Europea, però, è trovare una soluzione definitiva per ridurre l'evasione da parte delle multinazionali, una soluzione che va al di là di inchieste e maxi-multe. Per questo motivo, come esposto nel terzo capitolo, da molti anni sta lavorando ad una tassa specifica per i giganti del web, che prevede però dei tempi ancora lunghi per un'attuazione armonizzata a livello internazionale. Sono state previste, quindi, delle proposte temporanee che entreranno in vigore nei primi mesi del 2019, per le quali l'Italia stessa si è mossa in prima linea, sostenendo l'urgenza di una tassazione per i ricavi delle imprese digitali.

CAPITOLO I: LA CONCORRENZA FISCALE

1.1 Concorrenza fiscale nazionale

“Con il termine competizione fiscale (o concorrenza fiscale) si indicano comportamenti, sia di azione sia di reazione, posti in atto da pubbliche autorità e volti a ridurre il carico fiscale, con l’obiettivo di attirare attività economiche da fuori o di frenare l’esodo di quelle già localizzate all’interno della loro giurisdizione. La concorrenza fiscale è rivolta ad attrarre le basi imponibili più mobili, tipicamente gli investimenti diretti in capitale produttivo e quelli in capitale finanziario; ma può anche essere rivolta ad attrarre lavoro, in particolare quello più qualificato e ad alta remunerazione.”¹

Esistono due dimensioni di concorrenza fiscale, una a livello nazionale e una a livello internazionale. Se consideriamo l’Italia, quando parliamo di concorrenza fiscale nazionale, intendiamo un tipo di concorrenza che coinvolge le regioni e anche i singoli enti locali, che riducono le aliquote con il fine di attrarre le attività produttive delle imprese, comportando, però, uno svantaggio per le altre regioni che non applicano la stessa riduzione. Se da un lato dovrebbe comportare lo sviluppo economico della regione, grazie alla localizzazione di maggiori imprese, dall’altro riduce il gettito fiscale destinato ai servizi pubblici. Inoltre, negli anni tra il 2007 e il 2009, le imprese che si sono trasferite nelle regioni che hanno attuato un ribasso delle aliquote, non sono aumentate come ci si aspettava e le entrate apportate non hanno coperto la perdita derivante dalla diminuzione del gettito, per questo motivo diverse regioni hanno dovuto alzare le aliquote, mentre altre hanno ridotto le aliquote solo per periodi determinati, riducendo così il fenomeno della concorrenza fiscale tra le regioni.²

¹ V. Ceriani, “Competitività dei sistemi fiscali”, Treccani, 2009.

² A. Criscione, “Le regioni provano la concorrenza fiscale”, Il Sole 24 Ore, 24 agosto 2015.

1.2 Concorrenza fiscale internazionale

La concorrenza fiscale è un fenomeno molto diffuso nello scenario economico internazionale, ma la sua affermazione risale agli anni Novanta del ventesimo secolo, quando si avvertì la necessità di orientare scelte di localizzazione degli investimenti.³

Con la liberalizzazione degli scambi e la possibilità di trasferire agevolmente fattori produttivi da un'area geografica ad un'altra, emerge una naturale competizione tra i Paesi e uno degli strumenti utilizzati dai vari soggetti per assicurarsi delle agevolazioni è la politica tributaria.⁴

1.3 Teorie legate alla concorrenza fiscale

Il lavoro che può essere considerato la prima pietra nella costruzione della teoria sulla competizione fiscale è stato presentato da Tiebout nel 1956. Nella sua origine, tuttavia, il modello non ha mirato ad una spiegazione della competizione fiscale, ma a costruire un modello che collegasse l'offerta di beni pubblici a un modello analogo per perfezionare la concorrenza neoclassica per i beni privati, in modo che i cittadini potessero rivelare le loro preferenze per i beni pubblici. In particolare, l'autore sostiene che i cittadini scelgano il livello dei beni pubblici offerti dalla loro comunità locale, poiché manterranno la loro residenza o la trasferiranno a quella comunità che ha optato per un vantaggio che si adatta meglio alle loro preferenze.⁵ Questa facoltà di scelta del cittadino si identifica in un comportamento di arbitraggio fiscale.

Sicuramente un livello più alto dei servizi pubblici richiede un carico fiscale maggiore e questo è il prezzo che i cittadini accettano di pagare per il godimento dei servizi pubblici offerti. Le ipotesi da considerare in questa teoria sono che i cittadini dovrebbero godere della piena mobilità, dovrebbero avere assoluta conoscenza dei criteri di spesa e, infine, si presuppone un isolamento inverosimile tra le comunità. In questo modo le giurisdizioni offriranno un livello ottimale di servizi, in linea con le preferenze dei cittadini,

³ V. Ceriani, "Competitività dei sistemi fiscali", Treccani, 2009

⁴ V. Ceriani, "Competitività dei sistemi fiscali", Treccani, 2009

⁵ C.M. Tiebout, "A pure theory of local expenditures", *Journal of Political Economy* 64, no. 5 (Oct., 1956), p. 418

comportando delle differenze tra una giurisdizione e l'altra. Qualora il livello di servizi offerto ad una determinata tassazione non soddisfi i cittadini, questi si sposterebbero in un altro stato e questa azione viene chiamata da Tiebout "votare con i piedi", poiché l'utente coinvolto, spostandosi, esprime la preferenza per i servizi offerti dal paese limitrofo. La conseguenza di questo meccanismo è lo sviluppo di una competizione fiscale tra i vari paesi, che si impegneranno a produrre beni migliori ad un costo inferiore per attrarre i cittadini⁶.

Il modello descritto da Tiebout incontra, però, alcuni limiti dovuti ai fallimenti di mercato. In primo luogo, i cittadini non hanno completa mobilità a causa delle numerose barriere economiche, culturali, linguistiche che limitano il trasferimento di persone fisiche e condizionano la mobilità di società e di capitali. In secondo luogo, i governi hanno dimostrato l'incapacità di introdurre una tassa coerente al livello di servizi pubblici offerta ai cittadini. Nonostante queste limitazioni, il lavoro di Tiebout può essere considerato la radice comune della maggior parte degli studi successivi; secondo il suo modello, infatti, la competizione fiscale tra le comunità e la diversità dei sistemi sono funzionali allo sviluppo della società.⁷

Se il capitale e le attività economiche possono trasferirsi in regioni che offrono livelli più bassi di tassazione, il risultato netto sarà un'erosione generalizzata delle risorse ottenute da queste manifestazioni di reddito e questa corsa teorica verso il ribasso è il risultato del processo secondo cui gli stati lottano per attirare investimenti, società e risorse economiche.

1.4 Aspetti positivi della concorrenza fiscale

La concorrenza fiscale ha diversi aspetti positivi e in particolare alcuni studiosi ritengono che possa determinare un miglioramento del benessere sociale e possa vincolare governi inefficienti.

A questa ipotesi hanno contribuito Brennan e Buchanan, i quali riproposero la teoria del Leviatano, sviluppata in origine da Hobbes. Questa teoria rappresenta il governo come un mostro, che agisce come un monopolista intento a massimizzare le entrate fiscali,

⁶ C.M., Tiebout, op.cit. p.422

⁷ Rodriguez. J., "Concorrenza fiscale nell'Unione Europea: Profili nazionali e ordinamentali", 2013

senza aspirare alla promozione del bene comune, con la conseguenza che le decisioni prese non rispettano le preferenze espresse dai cittadini. In quest'ottica negativa, i due studiosi sostengono che la concorrenza fiscale che si sviluppa tra le varie giurisdizioni evita che le dimensioni del settore pubblico diventino eccessive e che lo stato si comporti egoisticamente.⁸ (Brennan, Buchanan 1977,1980)

Un altro importante contributo alla teoria della concorrenza fiscale benefica è stato dato da Wellisch, secondo il quale un governo Leviatano è incline a correggere il suo comportamento in caso di concorrenza fiscale. Non tutti gli strumenti fiscali, però, possono ridurre la spesa pubblica improduttiva; la concorrenza fiscale, come affermano Edwards e Keen (1996), diventa benefica nel momento in cui è possibile applicare una tassazione distorsiva che induce gli enti a competere tra loro, a ridurre la spesa pubblica superflua e le aliquote di imposta su fattori mobili.

Eggert giunge ad una conclusione simile e ritiene che la concorrenza fiscale benefica non è un concetto assoluto, ma va analizzata caso per caso. Eggert e Wellisch non credono che si possa raggiungere una situazione di first best, ma solo situazioni di second-best in cui la competitività fiscale e distorsioni di lieve entità sono preferibili all'assenza di competizione e ad una grande ed unica distorsione.⁹

Un altro aspetto positivo della concorrenza fiscale, secondo Kehoe, è che rende credibili le azioni dei governi intese a ridurre le aliquote sui redditi da capitale. La concorrenza fiscale, infatti, permette alle imprese di investire in un paese e andarsene nel caso in cui il governo aumenti le aliquote e il differenziale delle aliquote compensi i costi per la nuova allocazione degli investimenti. Il governo, quindi, non può più aumentare le aliquote e contare sul fatto che le imprese siano impossibilitate a riallocare il loro investimento. (Kehoe 1989)¹⁰

La concorrenza fiscale, inoltre, offre agli elettori la possibilità di un maggiore monitoraggio delle politiche affidate all'apparato burocratico. Alcuni autori, come

⁸ L. Grazzini, A. Petretto, "Coordinamento e Concorrenza Fiscale nei processi di Federalismo. Una rassegna teorica e alcune considerazioni sul caso italiano, maggio 2014. p. 14

⁹ *Ibidem* pp. 14-15

¹⁰ *Idem*

Maskin e Roland, sostengono, infatti, che la concorrenza fiscale imponga dei budget rigidi alla burocrazia.¹¹. (Maskin, Roland, 2003)

1.5 Concorrenza fiscale dannosa

La concorrenza fiscale non sempre comporta un risultato efficiente per l'economia internazionale, in alcuni casi, infatti, può risultare dannosa nei confronti di determinati paesi. Con l'espressione "concorrenza fiscale dannosa" o "harmful tax competition" si intende l'insieme delle politiche fiscali adottate da uno stato e che risultano eversive dell'ordinamento fiscale della maggioranza degli altri stati. Questa eversione si verifica attraverso l'introduzione di strumenti di agevolazione fiscale (riduzione delle aliquote) o benefici che attirano le attività economiche degli operatori nel territorio dei paesi con un regime fiscale agevolato, piuttosto che nel paese di residenza.

Questi Stati, oltre agli oneri per le agevolazioni fiscali, devono sostenere ulteriori costi per finanziare la spesa pubblica, la sanità, l'istruzione ecc... Alcuni contribuenti, però, beneficiano della spesa pubblica di un paese senza contribuirne al finanziamento, agendo quindi da free-rider.

La concorrenza fiscale dannosa è caratterizzata da un atteggiamento non cooperativo tra i diversi Stati, i quali, nel momento in cui adottano una determinata politica fiscale, non valutano l'impatto che le decisioni prese possono avere sugli altri. Chiaramente, un regime fiscale più favorevole determina dei flussi di capitali in entrata maggiore per i paesi che lo applicano e dei flussi in uscita più elevati per i paesi che adottano una tassazione maggiore.

Lo studioso Musgrave riteneva che la concorrenza fiscale potesse determinare degli effetti positivi e degli effetti negativi. Egli sosteneva che la concorrenza fiscale era funzionale nel momento in cui conferiva maggiore efficienza al sistema fiscale e permetteva, quindi, di ottenere una tassazione equa o un'offerta di servizi adeguati a costi inferiori. La concorrenza fiscale risultava, invece, negativa nel momento in cui il vantaggio fiscale rappresentava l'unico obiettivo e il governo, pur di attrarre investimenti,

¹¹ L. Grazzini, A. Petretto, op.cit. p. 15

riduceva il livello delle aliquote, comportando un livello di servizi pubblici inefficiente e una riduzione del benessere sociale.¹²

Nonostante ciò, la riduzione delle aliquote è uno strumento molto usato dai governi, come possiamo osservare nella seguente tabella, che considera il periodo compreso tra il 1980 e il 2010.

Tabella 1.1¹³

STATO	ANNO					
	1980	1990	1995	2000	2005	2010
Austria	55	39	34	34	25	25
Belgio	48	41	40,17	40,17	33,99	30,81
Bulgaria					15	10
Cipro		42,5	25	29	10	10
Repubblica Ceca			41	31	26	19
Danimarca		40	34	32	30	25
Estonia			26	26	24	21
Finlandia	59	41	25	29	26	26
Francia	50	37	36,67	36,67	34,93	33,33
Germania	52,8	57,7	56,8	51,63	38,29	15
Grecia	43,4	46	40	40	35	24
Ungheria		50	19,64	19,64	17,68	19
Irlanda	45	43	40	24	12,5	12,5
Italia	36,3	41,8	52,2	41,25	37,25	31,4
Latvia			25	25	15	15
Lituania		35	29	24	15	15
Lussemburgo		39,4	40,9	37,45	30,38	21,84
Malta		32,5	35	35	35	35

¹² A. Sorci, S. Cincimino, "Federalismo, riforme della contabilità e sei sistemi di controllo", Giuffrè, 2012, p 247

¹³ S.Garufi, "Strategie internazionali di contrasto ai paesi a regime fiscale privilegiato", Egea, 2013, tabella p.124

Paesi Bassi	48	35	35	35	31,5	22,75
Polonia		40	40	30	19	19
Portogallo		36,5	39,6	35,2	27,5	25
Romania					16	16
Repubblica Slovacca			40	29	19	19
Slovenia			25	25	25	20
Spagna	33	35	35	35	35	30
Svezia		40	28	28	28	26,3
Regno Unito	52	34	33	30	30	28
Media	47,5	40,32	35,04	32,12	25,63	22,03

Un importante contributo al concetto di concorrenza fiscale dannosa è stato dato da Oates, il quale, pur prendendo come riferimento il modello di Tiebout, se ne discosta sostenendo il ruolo dannoso della concorrenza. Infatti, la riduzione delle imposte provoca un'inevitabile riduzione della spesa pubblica, con un conseguente livello inefficiente dei servizi offerti ai cittadini. Oates analizza uno scenario diverso da Tiebout e più vicino alla realtà, caratterizzato da mobilità dei flussi di capitale e immobilità dei cittadini. Questo modello è particolarmente importante perché per la prima volta considera l'effetto delle esternalità tra i vari stati. Tali esternalità sono generate dal timore che le autorità impongano un'imposta sul capitale che può generare la fuga di investimenti verso un'altra giurisdizione, causando la diminuzione dei servizi pubblici nella prima. I governi, quindi, per evitare ciò, dovrebbero applicare l'imposta direttamente al fattore immobile.¹⁴

La concorrenza fiscale non è un fenomeno regolamentato e le motivazioni di questo sono molteplici. La prima è che la tassazione è espressione della sovranità del singolo stato, di conseguenza non si può stabilire un determinato sistema fiscale "normale" rispetto ad un altro, inoltre è complesso definire una serie di norme compatibili con gli interessi dei vari attori nel sistema fiscale.¹⁵

¹⁴ S.Garufi, op. cit. p. 101

¹⁵S.Garufi, op. cit. p.123

L'Unione Europea, a partire dagli anni Novanta, ha posto molta attenzione al concetto di concorrenza fiscale dannosa, in particolar modo, in relazione alla libera concorrenza. Concorrenza fiscale e libera concorrenza sono due concetti molto differenti, mentre la prima, come è stato già spiegato, consiste nell'applicazione di regimi fiscali favorevoli ad attrarre capitali e altre risorse produttive da altri paesi; la libera concorrenza è una forma di concorrenza benefica. L'Unione Europea da sempre si impegna a tutelare la libera concorrenza, che contribuisce a creare un ambiente equo e leale, un terreno fertile allo sviluppo di innovazione e alla crescita delle piccole imprese. L'Unione Europea deve, quindi, controllare la concorrenza fiscale, per evitare che eccessive agevolazioni fiscali favoriscano ingiustamente alcuni soggetti rispetto ad altri e mettano a rischio lo sviluppo economico che comporta la libera concorrenza.¹⁶

La concorrenza fiscale può generare alcuni effetti particolari, tra cui la così detta "discriminazione a rovescio" o "Home State Restriction" che consiste nel fatto che le imprese non residenti o residenti con prevalenti elementi esteri sono privilegiate rispetto alle imprese domestiche, che versano in condizioni simili.¹⁷

Si parla invece di "restrizione alla libera circolazione dei fattori di produzione" quando il soggetto residente ottiene un beneficio tributario maggiore nel paese che lo ospita e il paese di residenza annulla tale vantaggio. Uno stato membro può agire per limitare i vantaggi fiscali creati da altri stati membri, ma le sue azioni devono essere accompagnate da una causa che giustifica tale atto, in caso contrario potrebbero risultare in contrasto con le libertà fondamentali del cittadino. La conseguenza è che i provvedimenti presi dagli stati per attribuire un vantaggio tributario agli investitori esteri, non sempre possono essere considerati discriminatori.¹⁸

1.6 I rimedi dell'Unione Europea

Come anticipato precedentemente, con la globalizzazione e la delocalizzazione delle imprese e il conseguente effetto sugli investimenti e l'occupazione, l'Unione Europea ha

¹⁶ Unione Europea, Concorrenza: https://europa.eu/european-union/topics/competition_it

¹⁷ L. Salvini, "I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese", 2014, p 8.

¹⁸ S.Garufi, op. cit. p. 121

avvertito la necessità di intervenire e limitare gli effetti dannosi della concorrenza fiscale, che mettevano a rischio la neutralità dei sistemi fiscali. Le prime proposte che vennero presentate riguardarono la creazione di un codice di condotta, l'eliminazione della distorsione legata alla tassazione dei redditi da capitale e l'introduzione di azioni intese a eliminare le ritenute fiscali minime sugli interessi. Nel 1997 queste proposte vennero accettate e tra queste, quella che assunse una rilevanza maggiore, fu l'introduzione del codice di condotta, il quale non era altro che un insieme di disposizioni non vincolanti, relative alle misure fiscali che hanno effetti sulla localizzazione dell'attività economica.¹⁹

Il codice di condotta aveva introdotto dei parametri per definire le misure considerate dannose e gli stati membri si adeguarono a tali parametri evitando di introdurre queste misure fiscali. Nello specifico una misura fiscale era considerata dannosa, se²⁰:

- Non presentava il carattere della trasparenza
- Prevedeva agevolazioni esclusivamente per soggetti non residenti o soltanto con riguardo alle transazioni con i non residenti.
- Prevedeva agevolazioni che non incidessero sulla base imponibile, poiché isolate dal mercato interno
- Accordava delle agevolazioni in assenza di un'attività economica effettiva o di un soggetto principale
- Comportava una reale deviazione della determinazione degli utili all'interno di un gruppo di imprese

Oltre la definizione delle attività fiscali dannose, il codice di condotta introdusse diverse altre indicazioni; esso stabilì, ad esempio, un processo di revisione secondo cui gli stati avrebbero dovuto tenersi aggiornati e discutere sulle misure fiscali dannose presenti. Il codice di condotta rimane, però, uno strumento di soft law in quanto le disposizioni in esso contenute, per quanto abbiano un valore politico, non hanno un carattere vincolante.²¹

¹⁹ S.Garufi, op.cit. p. 133

²⁰ Commissione Europea, "Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, misure fiscali considerate", 1° dicembre 1997.

²¹ S.Garufi, op. cit. p. 137

Per questo motivo la commissione riunì un gruppo di esperti rappresentanti dei vari governi, i quali dovevano definire vari regimi fiscali e individuare quelli considerati dannosi. Vennero considerate dannose le seguenti misure fiscali²²:

- Incentivi regionali
- Misure specifiche
- Servizi finanziari e società offshore
- Holding
- Coordinamento, distribuzione e centri di servizio
- Varie ed eventuali

1.7 Il rapporto dell'OCSE del 1998

Un contributo fondamentale al tema della concorrenza fiscale venne conferito dall'OCSE, che con il rapporto del 1998 promuove una campagna concreta contro la concorrenza fiscale e in particolare contro i paradisi fiscali, dei quali si discuterà nel capitolo seguente.

Il rapporto dell'OCSE non dà una definizione precisa della concorrenza fiscale dannosa, ma definisce le «politiche fiscali dannose», che sono misure che:

*“Affect the location of financial and other service activities, erode the tax bases of other countries, distort trade and investment patterns and underline the fairness, neutrality and broad social acceptance of tax systems generally”*²³

Quindi le politiche fiscali descritte hanno certamente un impatto negativo sulla fiscalità delle varie giurisdizioni, in particolare, erodono la base imponibile e non permettono la progressività delle aliquote e il raggiungimento di obiettivi redistributivi.²⁴

L'OCSE identifica nella globalizzazione la causa motrice dello sviluppo della concorrenza fiscale, pur riconoscendo gli aspetti positivi che ha comportato, come ad esempio l'eliminazione delle barriere per il commercio internazionale. La soluzione

²² S.Garufi, op. cit. p. 137

²³ OECD, “Harmful Tax Competition: an emerging global issue” 1998”, Paragrafo 4

²⁴ S.Garufi, op. cit. p. 139

necessaria descritta nel rapporto è la cooperazione internazionale che deve essere intensificata al fine di evitare una competitività eccessiva²⁵.

L'OCSE riconosce che esistono diverse pratiche che possono contrastare la concorrenza fiscale, ma queste incontrano dei limiti nella loro applicazione. Il primo è rappresentato dai limiti giurisdizionali ai poteri delle autorità fiscali, che riducono la capacità di queste autorità di contrastare alcune forme di concorrenza fiscale dannosa. Il secondo limite è costituito dal fatto che i paesi che tassano i propri residenti in modo da eliminare i benefici di alcune forme di concorrenza fiscale dannosa, metteranno i loro contribuenti in uno svantaggio competitivo se la stessa azione non è messa in atto da altri paesi. Il terzo limite è legato ai costi amministrativi che devono essere sostenuti per l'attività di monitoraggio delle forme di concorrenza fiscale dannosa e per l'applicazione delle contromisure.²⁶

In questo contesto, quindi, un'azione coordinata dei vari paesi per contrastare la concorrenza fiscale è necessaria, poiché in assenza di essa un paese che produce un sistema fiscale dannoso non ha abbastanza incentivi ad eliminarlo, in quanto indurrebbe le attività economiche a trasferirsi in un altro paese che continua ad offrire un trattamento preferenziale.

Il rapporto del 1998 elabora delle raccomandazioni per rafforzare la cooperazione internazionale e queste si dividono in tre categorie²⁷:

- *Raccomandazioni riguardanti la legislazione nazionale*: indicano come aumentare la loro efficacia
- *Raccomandazioni circa i trattati fiscali*: riguardano le modalità per garantire che i benefici delle convenzioni fiscali non rendano le politiche di concorrenza fiscale dannosa più attraenti
- *Raccomandazione per l'intensificazione della cooperazione internazionale*: queste raccomandazioni mostrano nuove vie, attraverso le quali i paesi saranno in grado di agire collettivamente contro la concorrenza fiscale dannosa.

Per quanto riguarda la prima categoria di raccomandazioni, un grande contributo è stato dato dalle regole del Controlled Foreign Corporation (CFC), le quali hanno lo scopo di

²⁵ OCSE, "Harmful tax competition: an emerging global issue", 1998

²⁶ *Ibidem*, paragrafo 87

²⁷ *Ibidem*, paragrafo 92

contrastare il trasferimento del reddito imponibile verso giurisdizioni con una fiscalità favorevole. L'OCSE quindi raccomanda l'introduzione della CFC Legislation per gli stati che non l'hanno ancora adottata nel proprio ordinamento e suggerisce una revisione ai soggetti che l'hanno già implementata. Queste regole hanno lo scopo di ridurre i benefici derivanti dalla tassazione di alcune entrate estere e per fare questo contrastano il trasferimento di alcune fonti di reddito. L'efficacia di queste disposizioni, però, è ridotta dal momento che non sono applicate da tutti i paesi.²⁸

Le raccomandazioni presentate nel rapporto sono molteplici, ad esempio alcune includono la limitazione dell'esenzione ai redditi da lavoro attivi e la tassazione del reddito passivo. La seconda raccomandazione ha lo scopo di evitare che le imprese aggirino le disposizioni CFC e questo è possibile attraverso la corretta implementazione di fondi di investimento stranieri che contrasta il rinvio della tassazione domestica. La terza raccomandazione attiene alla *participation exemption*, ovvero all'esenzione fiscale delle plusvalenze da partecipazioni e di altri redditi esteri. Quando i paesi eliminano la doppia imposizione, si corre il rischio che i redditi esteri non vengano tassati né dallo stato estero, né dallo stato della fonte, per questo motivo, secondo la terza raccomandazione, dovrebbero essere implementate specifiche disposizioni per evitare la doppia non tassazione. Le altre raccomandazioni del primo gruppo hanno lo scopo di favorire l'accertamento delle informazioni da parte delle autorità fiscali, per questo motivo prevedono strumenti per incrementare lo scambio di informazioni, per regolare i "ruling", ossia disposizioni rese note in anticipo, e per implementare specifiche regole sui prezzi di trasferimento e sull'accesso alle informazioni bancarie per scopi fiscali.²⁹

Come abbiamo detto in precedenza, il secondo blocco di raccomandazioni vuole evitare che le politiche di concorrenza fiscale dannosa risultino più vantaggiose, per fare ciò si fa riferimento all'utilizzo di convenzioni contro la doppia imposizione.³⁰

Le raccomandazioni del secondo blocco riguardano³¹:

²⁸ OCSE, op. cit. paragrafo 97-100

²⁹ S.Garufi, op. cit. p. 145

³⁰ OCSE, op. cit. paragrafo 92

³¹ S.Garufi, op.cit. p. 145

- La rilevanza che assume lo scambio di informazioni necessario per garantire l'introduzione di particolari contromisure
- L'applicazione di regole antiabuso nel diritto interno
- L'introduzione di un elenco di disposizioni volte a escludere alcune entità o specifici redditi;
- I trattati con i paradisi fiscali, gli stati membri infatti non dovrebbero negoziati convenzioni riguardo la doppia tassazione con questi ordinamenti;
- L'introduzione di misure di coordinamento, come verifiche simultanee e programmi di addestramento congiunti
- L'assistenza alla riscossione dei crediti fiscali, gli stati membri dovrebbero revisionare le regole già esistenti e introdurre specifiche regole nelle convenzioni contro la doppia imposizione.

La terza categoria di raccomandazioni è intesa a rafforzare la cooperazione internazionale, uno dei punti forza per contrastare la concorrenza fiscale dannosa. Queste raccomandazioni prevedono³²:

- L'adozione di una serie di linee guida volte ad evitare che gli Stati membri adottino regimi fiscali preferenziali dannosi e ad eliminare quelli già esistenti.
- La creazione di un organo, il forum sulle pratiche dannose, la cui funzione è di controllare l'attuazione delle raccomandazioni precedenti. Quest'organo, inoltre, consente un continuo dialogo riguardo i problemi creati dai paradisi fiscali e le misure adottate per contrastarli.
- La predisposizione di una lista di paesi che rappresentano paradisi fiscali.
- La promozione di principi di buona amministrazione fiscale per contrastare le pratiche fiscali dannose.

Il rapporto del 1998 rappresenta un punto importante, poiché molti Stati concordano sulla necessità della maggior cooperazione per ridurre la concorrenza fiscale dannosa. In conclusione, il rapporto pone l'attenzione su alcuni temi che andrebbero implementati, come:

- la riduzione delle detrazioni dei costi a favore dei residenti nei "paradisi fiscali"

³² OCSE, op.cit. paragrafo 139

- norme intese a eliminare il trasferimento di residenza apparente

1.8 Il rapporto OCSE degli anni successivi

L'OCSE si impegnò a redigere un rapporto anche negli anni successivi, per aggiornare gli stati membri sulle modifiche effettuate e quelle da effettuare, per dare una chiara visione della situazione attuale. In particolare, dopo il rapporto del 1998, gli Stati membri furono invitati a svolgere un'autoanalisi per verificare la presenza di eventuali regimi preferenziali e revisionarli qualora fosse necessario.

Il rapporto del 2000 aveva diversi obiettivi, tra questi c'era quello di riportare i progressi che erano avvenuti a seguito del rapporto del 1998, ma la vera novità fu la pubblicazione della così detta "*black list*", una lista in cui erano riportati i regimi fiscali considerati effettivamente o potenzialmente dannosi.³³

Questo rapporto suscitò non poche critiche da parte delle giurisdizioni presenti sulla "*black list*" e l'OCSE fu accusata di ostacolare, penalizzare e distruggere i paesi del mondo con una bassa tassazione, di criminalizzare alcuni regimi territoriali e di ostacolare una politica fiscale competitiva. L'OCSE precisò che non sarebbe stata presa nessuna contromisura nei confronti delle giurisdizioni che si erano assunte l'impegno di implementare modifiche volte a eliminare le pratiche dannose.³⁴

Il rapporto OCSE del 2001 assume una notevole rilevanza, in quanto si modifica il contesto internazionale. A seguito del rapporto del 2000 si verificò una maggiore cooperazione tra i paesi, basata sul dialogo tra quelli membri e quelli terzi, e questo aveva comportato, inevitabilmente, una migliore comprensione degli obiettivi ricercati ed una maggiore accettazione dei principi stabiliti. Ciò che rende importante questo rapporto è il fatto che cambia l'attenzione nei confronti dei paradisi fiscali e si adotta un nuovo approccio a riguardo, infatti, non si dà più molta importanza alle attività svolte dai paradisi fiscali, ma ci si sofferma sulla loro segretezza. Il rapporto del 2001, quindi, è una chiara lotta alla segretezza, che viene combattuta attraverso la trasparenza e lo scambio

³³ OCSE, "*Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*", Parigi, 1998.

³⁴ S.Garufi, op. cit. p. 151

di informazioni tra i vari stati e l'autorità fiscale. Vengono, quindi, elencati i paradisi fiscali non cooperativi, i quali devono dimostrare un forte impegno nel fornire le informazioni richieste dalle autorità o dagli altri stati e nel salvaguardare le informazioni, assicurandosi che le informazioni scambiate siano utilizzate per gli scopi per le quali sono state richieste. I rapporti degli anni successivi, fino al 2006, dimostrarono che l'OCSE aveva raggiunto i suoi obiettivi, il numero di paesi presenti sulla "black list" diminuì drasticamente, finché rimase solo il Lussemburgo; di conseguenza, l'impegno dell'OCSE per gli anni successivi diventò quello di mantenere costanti i risultati conseguiti. La *black list* fu uno strumento molto importante per raggiungere gli obiettivi programmati, l'OCSE, infatti, pubblicando una lista di stati potenzialmente dannosi, esercitò un'incredibile pressione su questi stati, minacciando la loro reputazione agli occhi degli investitori, i quali avrebbero potuto decidere di far tornare in patria i loro investimenti, soprattutto per evitare eventuali contromisure da parte delle Autorità fiscali. Questa pressione sembra aver avuto il successo sperato, infatti, tali paesi hanno adottato normative conformi agli standard internazionali.³⁵

Il contesto economico attuale è dominato dalle multinazionali, che determinano una grande percentuale del Pil globale, e dal commercio tra le imprese stesse. Come già anticipato all'inizio del capitolo, la globalizzazione ha avuto un ruolo fondamentale per l'economia e ha comportato un cambiamento dei modelli operativi dei paesi, da specifici a globali. Ultimamente si sta assistendo alla crescente importanza della componente dei servizi e dei prodotti digitali che spesso possono essere forniti su internet e questo ha reso semplice per le aziende localizzare molte attività produttive in aree geografiche distanti dall'ubicazione fisica dei clienti. Questi sviluppi sono stati esacerbati dalla crescente sofisticazione dei pianificatori fiscali nell'individuazione e nello sfruttamento delle opportunità di arbitraggio legale.³⁶

Nel rapporto dell'OCSE del 2013 emerge la necessità di prevenire i casi di doppia tassazione fiscale, di bassa tassazione e di assenza di tassazione, che sono associati a pratiche che separano in modo artificiale il reddito imponibile dalle attività che lo generano. Per questo motivo l'OCSE individua una serie di azioni che possono essere

³⁵ S.Garufi, op. cit. pp. 153-164

³⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p. 7

intraprese per affrontare le debolezze che presentano le norme attuali. Questo piano d'azione prevedeva nuovi approcci, come ad esempio specifiche disposizioni intese a prevenire e contrastare l'erosione della base imponibile e lo spostamento degli utili.. L'erosione della base imponibile può far sorgere dei problemi legati direttamente all'esistenza di scappatoie e lagune nella legislazione nazionale e per combatterla vi è la necessità di integrare agli standard progettati per prevenire la doppia tassazione, strumenti che prevencono la doppia non tassazione, nelle aree dove queste sono assenti. Inoltre, i governi devono continuare a lavorare insieme per affrontare le pratiche fiscali dannose e la pianificazione fiscale aggressiva. È necessario un riallineamento della tassazione per ripristinare gli effetti e i benefici previsti dalle norme internazionali, che possono non aver tenuto il passo con il cambiamento dei modelli di business e dello sviluppo tecnologico. Benché le convenzioni fiscali bilaterali siano state efficaci nell'impedire la doppia tassazione, vi è la preoccupazione che spesso non riescono a prevenire la doppia non tassazione che deriva dalle interazioni tra più di due paesi.³⁷

Per quanto riguarda i prezzi di trasferimento, le norme dovrebbero essere migliorate per conferire una maggiore enfasi sulla creazione del valore tra gruppi altamente integrati, facendo fronte all'uso di beni intangibili, rischi, capitali.

Le azioni implementate per contrastare la BEPS (base erosion and profit shifting) possono avere successo solo con una maggiore trasparenza, certezza e prevedibilità per le imprese. La disponibilità di informazioni tempestive e complete è essenziale e consente ai governi di identificare eventuali aree a rischio. I controlli rimangono, sicuramente, una fonte importantissima di informazioni rilevanti, ma soffrono di diverse limitazioni e dalla mancanza di strumenti per l'individuazione preventiva della tassazione aggressiva. Questo significa che non sempre sono disponibili informazioni tempestive per le amministrazioni fiscali e devono essere sviluppati meccanismi per ottenere tali informazioni.³⁸

Questo rapporto in particolare elenca alcuni provvedimenti che dovrebbero essere eseguiti e prevede l'istituzione di una task force specifica per l'economia digitale.

Le azioni furono quindici³⁹:

³⁷ OECD, "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", 2013, p. 13

³⁸ OECD, "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", 2013, p. 14

³⁹ *Ibidem*, pp. 14-25

- La prima azione consiste nell'individuare le principali difficoltà che si riscontrano nell'applicazione delle norme internazionali all'economia digitale. Un'azienda può avere una significativa presenza digitale nell'economia di un paese senza essere tassata e questo è dovuto al fatto che manca un nesso tra l'attribuzione del valore creato dai dati ottenuti dall'uso del digitale, la caratterizzazione del reddito derivante da nuovi modelli di business e l'applicazione delle relative regole. Per questo motivo, nonostante ogni paese abbia il diritto di programmare il proprio regime fiscale, per prevenire il fenomeno appena descritto è importante introdurre nuove norme intese a stabilire coerenza internazionale nella tassazione dei redditi delle società.
- La seconda azione introduce l'importanza di norme intese a neutralizzare gli effetti legati a entità e strumenti ibridi, come la doppia non tassazione e la doppia deduzione.
- La terza azione prevede un rafforzamento della CFC e lo sviluppo di raccomandazioni per le controllate estere; inoltre, si identificano delle pratiche che contrastano la BEPS, in modo da limitare l'eccessiva deducibilità degli interessi.
- La quarta è intesa a limitare l'erosione della base imponibile, attraverso lo sviluppo di raccomandazioni relative a pratiche volte ad evitare l'erosione attraverso la detrazione degli interessi passivi.
- La quinta è volta a contrastare le pratiche fiscali dannose in modo efficace attraverso la trasparenza e l'incremento dello scambio di informazioni tra i paesi.
- La sesta prevede pratiche intese a prevenire l'abuso dei trattati ed evitare la concessione di benefici in circostanze non appropriate.
- La settima riguarda in modo specifico la stabile organizzazione, in particolare la sua definizione.
- L'ottava, la nona e la decima sono volte ad assicurare che i prezzi di trasferimento siano in linea con la creazione del valore. L'azione 8 in particolare fa riferimento ai beni intangibili, vengono sviluppate regole che ne danno una definizione ben delineata e che li valorizzano adeguatamente in modo da permettere un'allocazione dei profitti coerenti con la creazione del valore.

- L'undicesima sviluppa delle raccomandazioni sull'implementazione di indicatori per misurare l'impatto economico della BEPS e di strumenti per monitorare e valutare l'efficacia delle azioni intraprese per combatterla.
- La dodicesima prevede di incrementare la trasparenza anche da parte dei contribuenti, a cui viene richiesto di rivelare la loro pianificazione fiscale.
- La tredicesima azioni riguarda la riesaminazione della documentazione riguardante i prezzi di trasferimento e lo sviluppo di regole per il miglioramento della trasparenza tra le amministrazioni
- L'azione 14 è intesa allo sviluppo di soluzioni in grado di affrontare gli ostacoli che impediscono ai paesi di risolvere le controversie.
- L'azione 15 prevede lo sviluppo di strumenti multilaterali per consentire alle giurisdizioni di attuare le misure sviluppate e di modificare i trattati fiscali bilaterali.

Le proposte presentate dall'OCSE e le azioni svolte dalla Commissione Europea negli anni, sono risultate in parte efficaci, poiché hanno ridotto il fenomeno dell'evasione fiscale e hanno contribuito a rafforzare la cooperazione internazionale, ma questo non è ancora sufficiente. Nonostante questi interventi, infatti, la presenza di numerosi paradisi fiscali e di paesi con regimi fiscali semplificati, che vogliono attrarre investimenti esteri, è ancora molto preponderante e questo provoca inevitabilmente degli effetti negativi per tutti quei paesi che applicano una tassazione "normale". Per questo motivo è necessario un intervento più incisivo da parte delle istituzioni internazionali e una soluzione definitiva per rendere i regimi fiscali equi tra loro.

CAPITOLO II: I PARADISI FISCALI E I COMPORTAMENTI ELUSIVI DELLE IMPRESE DIGITALI

2.1 Paradisi fiscali

È difficile dare una definizione precisa di “paradiso fiscale”, ma ciò che è certo è che presenta un regime fiscale molto vantaggioso, in alcuni casi addirittura nullo, al fine di attirare gli investimenti dai paesi esteri. Per incentivare gli investitori esteri ad apportare capitale e risorse economiche nel loro paese, molti governi decidono di diversificare i regimi fiscali per i residenti e per i non residenti. I non residenti, infatti, molto spesso non devono sostenere alcun onere imposto dal paese ospitante, a differenza dei residenti ai quali viene applicata una normale imposizione fiscale al fine di finanziare la spesa pubblica.⁴⁰

I paradisi fiscali offrono agli investitori stranieri ulteriori vantaggi, quali la possibilità di non fornire informazioni finanziarie, grazie alla presenza di precise disposizioni relative al segreto bancario. Questa caratteristica costituisce un grande limite per le autorità fiscali che non riescono ad agire in modo tempestivo e ad applicare correttamente le leggi.⁴¹ Un altro vantaggio offerto agli investitori è una regolamentazione, riguardante la costituzione delle società, meno rigida, che permette la nascita di nuove società in tempi brevi e costi ridotti. Inoltre, a differenza degli stati con fiscalità elevata, gli investitori non residenti non sono soggetti ai controlli rigorosi destinati ai residenti, per questo motivo alcuni governi hanno istituito un doppio sistema di controllo per distinguere i residenti dagli investitoti esteri.⁴²

Tra gli elementi che caratterizzano il paradiso fiscale, vi è senza dubbio la presenza di una stabilità politica ed economica, la quale consente agli investitori di operare con tranquillità e permette una continuità degli investimenti. La conseguenza è che, a

⁴⁰ S.Garufi, op. cit. pp. 15-19

⁴¹ OCSE, *“Harmful tax competition, an emerging global issue”*, 1998, paragrafi 47-48

⁴² S.Garufi, op. cit. p. 18

differenza dei paesi caratterizzati da crisi economiche e politiche, i paradisi fiscali presentano una notevole abilità a riprendersi da eventuali ostacoli.⁴³

Un'ulteriore punto di forza dei paradisi fiscali è rappresentata dall'elevata qualità dei servizi finanziari, che vengono forniti attraverso società o succursali presenti sul territorio. Gli investitori esteri hanno, inoltre, la possibilità di usufruire dei servizi offerti da professionisti specializzati come avvocati, revisori e commercialisti, i quali si rivelano fondamentali nelle scelte di investimento.

I paradisi fiscali sono tutt'oggi un tema molto discusso, sono analizzati da molti anni e con il tempo è stato possibile fare una distinzione basata sul tipo di imposizione.

Possiamo quindi distinguere⁴⁴:

- Income tax havens: sono così definiti quei paesi che non applicano totalmente o parzialmente le imposte sul reddito agli investitori esteri.
- Import duties tax havens: sono quei paradisi fiscali che offrono riparo dalle imposte di importazione o le accise.
- Estate tax havens: i governi di questa tipologia non applicano agli investitori stranieri le imposte sulla proprietà immobiliare.

È possibile, inoltre, distinguere le zone più o meno favorevoli agli investimenti in base al tipo di attività, possiamo ritrovare⁴⁵:

- Free economic zones: queste aree non sono molto presenti e consentono alle imprese di effettuare le esportazioni a condizioni vantaggiose.
- Flags of convenience: sono chiamati così quei paesi che offrono la possibilità ad una nave di registrarsi in quel paese nonostante abbia la bandiera di un altro paese, in modo da fruire di notevoli vantaggi fiscali. Tra questi vantaggi vi sono imposte ridotte o nulle applicate alle navi e l'assenza di restrizioni alla nazionalità dell'equipaggio.
- Production havens: questi sono i governi che consentono alle imprese di trasferirvi le attività industriali reali, in questo modo le imprese possono fruire di imposte

⁴³ S.Garufi, op.cit. pp.15-19

⁴⁴ *Ibidem*, p. 19

⁴⁵ *Ibidem* pp. 20-21

societarie favorevoli e di altre agevolazioni fiscali. La caratteristica di queste giurisdizioni è che offrono delle condizioni favorevoli allo sviluppo della concorrenza fiscale, attraverso l'erosione delle imposte. Un caso eclatante è l'Irlanda, di cui verrà esposto il caso in seguito.

- Secrecy havens: queste giurisdizioni che offrono vantaggi come la segretezza, permettono agli investitori di nascondere la materia imponibile, permettendo di evadere letteralmente le imposte del paese di residenza.
- Treaty havens: sono caratterizzati dal fatto che offrono particolari convenzioni contro la doppia tassazione, per questo motivo catalizzano soprattutto l'attenzione delle holding.

In teoria, qualsiasi paese può diventare un paradiso fiscale, basta avere una delle caratteristiche sopra elencate. Nella pratica però non è così semplice, non sempre i paesi infatti si trovano in condizioni di offrire dei benefici. Per attrarre gli investimenti, i paradisi fiscali offrono la possibilità di imposte ridotte e aliquote vicino allo zero; sono tutti meccanismi che comportano una riduzione erariale che determina il rischio di non riuscire a far fronte alla spesa pubblica. Per diventare paradiso fiscale e concedere benefici fiscali è quindi necessario che i vantaggi che ci si aspettano dagli investimenti esteri superino i costi sostenuti dal governo, altrimenti si incorrerebbe in una perdita e non risulterebbe più conveniente. La possibilità per un paese di diventare un paradiso fiscale è strettamente connessa ad alcuni fattori, come ad esempio la stabilità politica, già accennata precedentemente, la tendenza ad aprirsi nei confronti degli altri paesi, la presenza sul territorio di risorse naturali e l'isolamento geografico. In particolare, si osserva che solitamente i paradisi fiscali sono delle piccole isole in cui le condizioni economiche non appaiono favorevoli, in cui i costi di trasporto sono elevati rispetto ai paesi sviluppati, i cui non è possibile mettere in pratica economie di scala e le infrastrutture non sono sviluppate. La conseguenza è che i paesi con una crescita economica rallentata hanno una maggiore probabilità di diventare non cooperativi, favorendo quindi gli investimenti esteri attraverso benefici fiscali. Un altro fattore rilevante ai fini della determinazione di un paradiso fiscale è la presenza di una

governance di qualità; maggiore è la qualità della governance, maggiore è la probabilità che un paese diventi un paradiso fiscale.⁴⁶

Molti studiosi hanno cercato di dare una definizione di paradiso fiscale, esso viene definito dal “Modern Dictionary for the Legal Professions” come: “*tax shelters in a foreign country that is preferable to other countries because of the country’s educated labour force, modern commerce system, advanced equipment and technology, good transportation, and good climate*”

Esistono diversi metodi per identificare un paradiso fiscale, ma quello più diffuso e accettato dalle organizzazioni internazionali come l’OCSE e il FMI è il metodo dello *smell test* o *reputation test*, che è stato definito per la prima volta nel 1981 da Richard A. Gordon, il quale afferma che un paese è un paradiso fiscale se lo sembra e se è considerato tale da coloro a cui importa. Sicuramente questo modello aveva dei punti deboli, in quanto non aveva alcuna base scientifica ed è molto arbitrario, ma è accettato dalla letteratura.⁴⁷

2.2 I paradisi fiscali secondo l’OCSE

L’OCSE in materia di paradisi fiscali ha contribuito notevolmente, in particolare ha elaborato l’approccio del *name and shame*, che consiste nella creazione di un elenco di paesi che mostrano caratteristiche tipiche dei paradisi fiscali. L’efficacia di questo approccio sta nel fatto che per i paesi costituiva una vergogna essere elencati, poiché era la dimostrazione che contribuivano alla fiscalità dannosa e questo avrebbe portato gravi conseguenze agli investimenti nel territorio.

Nel gruppo dei paradisi fiscali sono inclusi anche quei paesi che non si preoccupano di frenare la corsa a ribasso delle imposte sul reddito (*race to the bottom*), che rappresenta una delle cause principali dell’erosione delle basi imponibili degli altri paesi.

L’OCSE afferma che per poter identificare uno stato come paradiso fiscale devono coesistere tre componenti⁴⁸:

⁴⁶ S.Garufi, op. cit. pp. 21-25

⁴⁷ R.A. Gordon, “*Tax Havens and their use by United States Taxpayers- an Overview*”, 2002, p 14

⁴⁸ OCSE, “*Harmful tax competition*”

- 1) Il paese deve prevedere una fiscalità ridotta per gli investitori esteri: questo parametro si identifica con l'espressione "no or only nominal taxes" e fa riferimento al fatto che il "paradiso fiscale", come anticipato, non preleva imposte sul reddito. Questo è uno dei fattori più importanti, perché la fiscalità agevolata che offre, catalizza l'attenzione degli investitori e delle società straniere. Da solo, questo elemento non è sufficiente per poter identificare un "tax haven", poiché potrebbe accadere che una giurisdizione offra un regime fiscale agevolato, senza agire in modo dannoso.
- 2) Lo stato prevede una prassi più dinamica e permissiva: questo fattore consiste nel fatto che i "paradisi fiscali" sono caratterizzati da un'amministrazione meno rigorosa che consente ai non residenti di non rivelare molte informazioni, contrastando quindi il principio di trasparenza.
- 3) Il paese deve essere riconosciuto come un luogo dove gli investitori esteri possono ripararsi dalla fiscalità elevata dei loro paesi: questo significa che non solo è importante che si verifichino determinate condizioni, ma anche che la giurisdizione venga riconosciuta dagli altri paesi come un luogo dove gli investitori possono rifugiarsi per evitare i regimi fiscali elevati e che quindi provochino conseguenze negative per gli altri paesi volontariamente.

Un ulteriore fattore identificato dall'OCSE è l'assenza dell'"attività sostanziale". Come già detto alcune giurisdizioni cercano di attrarre investitori esteri con tecniche tributarie e questo è molto probabile soprattutto quando viene permesso agli investitori di costituire una società, senza imporgli di svolgere un'attività economica effettiva con una presenza sostanziale locale.⁴⁹

2.3 Regimi fiscali preferenziali

L'OCSE nel rapporto del 1998, oltre a definire un regime fiscale dannoso, fornisce un'importante distinzione tra "paradisi fiscali" e i "regimi fiscali preferenziali", che apparentemente potrebbero sembrare la stessa cosa, ma nella realtà non è così.⁵⁰

⁴⁹ S.Garufi, op. cit. pp. 39

⁵⁰ OCSE, "Harmful tax competition", paragrafo 83

I paradisi fiscali sono quei paesi nei quali gli investitori si rifugiano per evitare la tassazione del paese di residenza e nei quali la spesa pubblica per i servizi non è finanziata da imposte sul reddito i nominali. I paesi con regimi fiscali preferenziali, invece, applicano una tassazione ordinaria ma offrono un regime fiscale agevolato ad alcuni soggetti non residenti, contribuendo quindi alla concorrenza fiscale dannosa.⁵¹

I regimi fiscali preferenziali si distinguono dai paradisi fiscali perché, mentre con il secondo termine si identificano i paesi nella loro interezza, con l'espressione "regimi fiscali preferenziali" si identificano delle anomalie presenti all'interno di un paese. Nella tabella seguente possiamo mettere a confronto le differenze e le analogie tra il regime fiscale preferenziale e il paradiso fiscale⁵²:

PARADISI FISCALI	REGIMI FISCALI PREFERENZIALI
Imposte nulle o nominali	Aliquote fiscali effettive nulle o ridotte
Assenza di trasparenza	Assenza di trasparenza
Assenza di scambio di informazioni effettivo	Assenza di scambio di informazioni effettivo
Nessuna attività economica sostanziale	Ring-fencing del regime fiscale

Tab 2.1 "Paradisi fiscali e regimi fiscali preferenziali"

2.4 I paradisi fiscali secondo il Fondo Monetario Internazionale

Nonostante l'OCSE abbia dato il contributo forse maggiore, non va tralasciato l'intervento del Fondo Monetario Internazionale, il quale identificò quarantadue "centri finanziari offshore".

Per finanza offshore si intende la fornitura di servizi finanziari da parte di banche e altri agenti a non residenti. Tra questi servizi vi sono il prestito di denaro da parte e verso i

⁵¹ OECD (1998), "Harmful tax competition"

⁵² S.Garufi, op. cit. p. 40

non residenti.⁵³ La definizione di centri finanziari offshore non è così semplice come quella di finanza offshore. Un centro finanziario offshore viene definito come una giurisdizione con molti istituti finanziari impegnati in affari con non residenti.

Oltre questa definizione ve ne sono altre due molto utilizzate che identificano i centri finanziari offshore come⁵⁴:

- Sistemi finanziari con attività e passività esterne sproporzionate rispetto all'intermediazione finanziaria nazionale destinata a finanziare economie domestiche.
- Centri che forniscono alcuni o tutti i seguenti servizi: tassazione bassa o nulla, regolamentazione finanziaria moderata, segreto bancario.

Oltre alle attività bancarie, altri servizi forniti dai centri offshore comprendono la gestione dei fondi, l'assicurazione, l'attività fiduciaria, la pianificazione fiscale e l'attività delle società internazionali (IBC)⁵⁵

Il FMI identifica quarantadue giurisdizioni che ritiene abbiano significative attività offshore, queste vengono poi suddivise in 4 gruppi. Il primo gruppo è costituito da giurisdizioni considerate cooperative, caratterizzate da un'alta qualità di supervisione e che aderiscono agli standard internazionali. Il secondo gruppo è composto da quelle giurisdizioni dotate di procedure per la supervisione e la cooperazione, le cui prestazioni effettive, però, scendono al di sotto degli standard internazionali, ma mostrano un margine di miglioramento. Il terzo gruppo, infine, è costituito da giurisdizioni di bassa qualità di supervisione, non cooperative e che non mostrano alcun tentativo di conformarsi agli standard internazionali⁵⁶

⁵³ INTERNATIONAL MONETARY FUND, " *Offshore Financial Centers* ", 2000

⁵⁴ *Idem*

⁵⁵ International Business Companies

⁵⁶ *Idem*

	Centro finanziario	Autorità di vigilanza
Gruppo I	Dublinto	Banca centrale d'Irlanda
	Guernsey	Commissione di servizi finanziari Di Guernsey
	Hong Kong	Autorità monetaria di Hong Kong
	Isola di Man	Commissione di vigilanza finanziaria
	Jersey	Commissione di servizi finanziari di Jersey
	Lussemburgo	Commissione di servizi del settore finanziario
	Singapore	Autorità monetaria di Singapore
	Svizzera	Commissione della banca federale
Gruppo II	Andorra	n/a
	Bahrain	Agenzia monetaria del Bahrain
	Barbados	Banca centrale delle Barbados
	Bermuda	Autorità monetaria delle Bermuda
	Gibilterra	Commissione per i servizi finanziari
	Labuan	Servizi finanziari offshore Labuan
	Macao	Autorità monetaria e per gli scambi esteri di Macao
	Malta	Banca centrale di Malta/ centro di servizi finanziari
	Monaco	n/a
Gruppo III	Anguilla	Direzione dei servizi finanziari, Ministeri delle Finanze
	Antigua e barbuda	Ministeri delle Finanze
	Aruba	Banca centrale di Aruba
	Bahamas	Banca centrale delle Bahamas
	Belize	Banca centrale del Belize
	Isole vergini britanniche	Ispettorato dei servizi finanziari
	Isole Cayman	Autorità monetaria delle Isole Cayman
	Isole Cook	n/a
	Costa Rica	Sovrintendenza bancaria
	Cipro	Banca centrale di Cipro
	Libano	Commissione bancaria di controllo, Banca del Libano
	Liechtenstein	Autorità per i servizi finanziari
	Isole Marshall	n/a
	Mauritius	Banca di Mauritius
	Nauru	n/a
	Antille olandesi	Banca delle Antille Olandesi
	Niue	n/a
	Panama	n/a
	Samoa	n/a
	Seychelles	Banca centrale delle Seychelles
St. Kitts e nevis	Ministeri delle Finanze, ECCB	
Santa Lucia		

	St. Vincent e Grenadine	Ministero delle finanze
	Turks e Caicos	Commissione per i servizi finanziari
	Vanuatu	Commissione dei servizi finanziari del Vanuato

Tab 2.2⁵⁷

Il Fondo Monetario Internazionale, inoltre, ha proposto una distinzione tra i vari centri finanziari offshore basata sulla dimensione e sulla portata dei centri finanziari offshore, distinguendo⁵⁸:

- i centri finanziari internazionali (IFC): sono dei grandi centri internazionali, che offrono diversi servizi completi con sistema di pagamento avanzato e che sostengono le grandi economie nazionali.
- i centri finanziari regionali: si differenziano dalla prima categoria in quanto hanno sviluppato mercati finanziari e infrastrutture all'interno o all'esterno delle regioni, ma presentano delle economie domestiche abbastanza piccole. Sono un esempio Hong Kong, Singapore e il Lussemburgo
- i centri finanziari off-shore: sono molto più piccoli e forniscono servizi specialistici più limitati rispetto alle due categorie precedenti, attirando le istituzioni finanziarie di nicchia. I servizi offerti sono quasi interamente non tassati, hanno una regolamentazione meno rigida dei precedenti e hanno a disposizione un ammontare ridotto di risorse per finanziare l'intermediazione finanziarie.

Lo sviluppo dei paradisi fiscali e centri finanziari "offshore" è incrementato notevolmente con la presenza dell'internazionalizzazione, la quale ha condotto le imprese a spartire la produzione in differenti paesi, andando oltre i limiti fiscali imposti dai governi.⁵⁹

2.5 Differenza tra elusione fiscale ed evasione fiscale

I benefici concessi dai paradisi fiscali vengono inevitabilmente associati all'evasione fiscale e alla fiscalità aggressiva. È possibile affermare che l'evasione fiscale è un concetto ben distinto dall'elusione fiscale, nonostante non esista una definizione precisa

⁵⁷ INTERNATIONAL MONETARY FUND, "Offshore Financial Centers", 2000

⁵⁸ *Idem*

⁵⁹ S.Garufi, op. cit. p. 53

dei due termini. Con evasione fiscale identifichiamo una pratica illegale volontaria (ad esempio la mancata dichiarazione di utili), che consiste nella violazione delle disposizioni tributarie per non pagare le tasse, punibile con delle sanzioni, anche penali.⁶⁰

L'elusione fiscale, invece, non rappresenta una vera e propria violazione delle norme tributarie, ma piuttosto è un aggiramento delle stesse. I contribuenti, infatti, utilizzano degli strumenti legali per cercare di pagare meno contributi, un esempio è il trasferimento degli utili nei paesi con una fiscalità agevolata. L'elusione fiscale è una condotta scorretta, in quanto non si rispetta il vero significato della norma, ma è considerata meno grave rispetto all'evasione.⁶¹

Solitamente i redditi che vengono evasi maggiormente sono i dividendi, gli interessi, le royalties e i proventi derivanti da attività illecite. I paradisi fiscali conferiscono agli investitori la possibilità di eludere le imposte sui redditi generati da altri paesi, comportando ai contribuenti un notevole risparmio. Il risparmio di imposta nasce nel momento in cui è possibile imputare un'attività a un'entità presente nel paradiso fiscale o in alternativa assegnando questa attività al paradiso fiscale solo in modo fittizio, o ancora sfruttando il regime di segretezza previsto e nascondendo la struttura effettiva delle operazioni. Il "paradiso fiscale" offre doversi strumenti per poter eludere le imposte sul reddito, per esempio, possono concludere contratti o altre operazioni infragruppo per spostare i proventi tassabili.⁶²

2.6 Le multinazionali nell'economia globalizzata

Una società multinazionale è considerata un insieme di entità sotto il controllo di una sola struttura e le caratteristiche che la contraddistinguono sono la presenza a livello internazionale, gli investimenti in paesi esteri e il possesso e il controllo di diverse attività.⁶³

⁶⁰ Parlamento Europeo, "Che differenza fra evasione ed elusione fiscale? Vademecum sui termini della fiscalità", 1 giugno 2015.

<http://www.europarl.europa.eu/news/it/headlines/economy/20150529STO61068/che-differenza-fra-evasione-ed-elusione-fiscale-vademecum-sulla-fiscalita>

⁶¹ *Idem*

⁶² S.Garufi, op. cit. p. 78

⁶³ S. Vandenhende, "The Eu and tax avoidance by multinational corporations: a multiple streams analysis of proposal for a common consolidated corporate tax base ", 2016, p. 12

L'importanza delle multinazionali è aumentata a partire dalla fine del diciannovesimo secolo, fino ad aumentare vertiginosamente nel secondo dopoguerra. Oggi, in particolare, sono una componente fondamentale dell'economia mondiale, ma a causa delle loro dimensioni e della poca chiarezza della politica nazionale, assumono un ruolo controverso, perché, come affermato anche in precedenza, a volte gli interessi delle multinazionali, legati principalmente ai profitti, risultano in contrasto ad alcuni standard e agli interessi dei cittadini e degli stati in cui operano. Operando in diversi stati, le multinazionali sono soggette a diverse regimi fiscali e questo comporta il rischio che possano essere soggette ad una doppia tassazione, ma allo stesso tempo possono risultare soggette ad una doppia non tassazione, da cui otterrebbero un notevole vantaggio fiscale.⁶⁴

Le multinazionali, nel corso del tempo, hanno cercato di sfruttare al massimo questo vantaggio fiscale e hanno sviluppato una pianificazione fiscale aggressiva per poter evitare le tasse. Queste aziende riescono a evitarle in paesi con elevati tasse, sfruttando i divari tra i diversi sistemi di tassazione nazionali e cercando di ottenere profitti dalle giurisdizioni con una tassazione meno elevata.⁶⁵

Per evitare la tassazione, le multinazionali utilizzano due strumenti⁶⁶:

Il primo è costituito dai prestiti infragruppo, che prevedono che il debito venga trasferito prima in sedi con aliquote elevate, in modo da ridurre i profitti e poi spostato in paesi con una fiscalità più vantaggiosa.⁶⁷

Il secondo è il transfer pricing, con il quale una multinazionale modifica a proprio vantaggio il prezzo dei trasferimenti tra un'entità e l'altra. Il risultato è simile a quello ottenuto con i prestiti infragruppo, in quanto i profitti vengono spostati da paesi con imposta elevata a quelli con delle imposte minori.

⁶⁴ S. Vandenhende, op. cit. p. 12

⁶⁵ *Ibidem*, p. 13

⁶⁶ *Ibidem*, p. 14

⁶⁷ G. Zucman, *"The hidden wealth of Nations: The scourge of Tax Havens"*, 2015

2.7 I giganti digitali

Come già esposto, l'elusione fiscale è un fenomeno che riguarda tutte le multinazionali, ma quelle che si occupano di servizi digitali sono ancora più coinvolte in questo fenomeno. Nel 2012 fu proprio il direttore delle riforme fiscali del Center for American, Seth Hanlon, ad affermare che era una pratica comune sviluppare negli Usa proprietà intangibili, come brevetti e licenze software, e trasferirle in stati dove il reddito di queste attività veniva tassato ad un'aliquota molto bassa, quasi nulla.⁶⁸

Le grandi aziende digitali statunitensi, conferiscono una visibilità positiva al paese di origine e contribuiscono all'aumento del Pil, ma non possiamo affermare lo stesso per quanto riguarda le casse federali, poiché attraverso alcune pratiche, come ad esempio il profit stripping, un'azienda può chiedere un prestito in America, trasferire il denaro in una filiale estera e pagare un'aliquota molto bassa, risparmiando sugli interessi.⁶⁹

2.7.1 Il caso Apple

Tutto ciò non è illegale, possono essere considerate delle scappatoie a cui ricorrono molte imprese internazionali, tra cui il gigante Apple. La Apple, infatti, ha creato una controllata, la iTunes Europe Sarl, che ha l'obiettivo di gestire le vendite dei contenuti digitali in Lussemburgo, paese che applica un'IVA sulle tassazioni digitali inferiore agli altri paesi.

Nel 2012 il New York Times effettuò un'inchiesta per analizzare le strategie utilizzate dal colosso statunitense per ridurre il peso delle tasse, soprattutto dopo aver annunciato profitti pari a 11,62 miliardi di dollari nel primo trimestre del 2012. Dall'inchiesta è risultato che la strategia utilizzata da Apple e da altri grandi colossi è quella di avere diverse filiali in altri Stati. Apple attribuiva il 70% degli utili all'estero, in particolare utilizzava la pratica del "Double Irish". Questa pratica consiste nel trasferimento delle royalty sui brevetti dagli Stati Uniti ad una filiale in Irlanda; da qui i profitti vengono

⁶⁸ Magrini, Marco. "Giganti digitali dell'elusione fiscale", Il Sole 24 Ore, 19 febbraio 2012.

⁶⁹ *Idem*.

trasferiti in altri paradisi fiscali, attraverso un'ulteriore società situata a Dublino, che li fa passare attraverso l'Olanda, per ridurre maggiormente la tassazione.⁷⁰

L'Irlanda è il paese che ha attirato maggiormente gli investimenti di Apple, in quanto, oltre ad applicare un'aliquota del 12,5% (molto inferiore a quella del 35% applicata negli Stati Uniti), permette al colosso statunitense di non pagare le tasse. La legislazione irlandese, infatti, prevedeva che una società dovesse essere gestita e controllata in loco, affinché potesse essere considerata residente nel paese. Le filiali della Apple, però erano gestite da top manager che si trovano a Cupertino (sede della società), di conseguenza i redditi generati da queste società non venivano tassate dal governo irlandese; inoltre, questi redditi finché rimanevano oltre i confini, non venivano tassati neanche negli Stati Uniti. Il risultato di questi meccanismi, secondo i senatori statunitensi è che Apple è riuscita a sottrarre ben 74 miliardi di dollari tra il 2009 e il 2012 all'agenzia delle entrate americana, l'International Revenue Service⁷¹.

L'11 giugno del 2014 la Commissione Europea ha annunciato un'inchiesta contro l'Irlanda e altri due paesi, Lussemburgo e Olanda, colpevoli di aver offerto accordi fiscali molto vantaggiosi alle multinazionali. L'Irlanda e Olanda dopo le accuse si sono mostrate intese a cooperare con la Commissione per analizzare le loro pratiche fiscali considerate aggressive, il Lussemburgo, invece, è risultato più restio alla collaborazione.⁷²

Come già detto, lo strumento maggiormente usato da Apple era il "double irish", ma il ministro irlandese delle Finanze, Michael Noonan, ha annunciato nell'Ottobre del 2014 che dal 1° gennaio 2015, questa pratica non sarebbe stata più utilizzabile dalle nuove società, con la conseguenza che le imprese registrate a Dublino da quel momento, sarebbero state considerate fiscalmente residenti in Irlanda.⁷³

L'Irlanda resta comunque interessata ad attirare investimenti, per questo motivo, nonostante l'abolizione della "double irish", il paese ha introdotto una nuova legge che

⁷⁰ Dello Iacovo, Luca, "Come fa il gigante Apple a «risparmiare» miliardi di tasse (attraverso Nevada, Irlanda e i paradisi fiscali)", Il Sole 24 Ore, 29 aprile 2012.

⁷¹ "Il Senato Usa accusa i vertici della Apple: «Elusione fiscale per decine di miliardi di dollari»", Il Sole 24 Ore, 21 maggio 2013. <http://www.ilsole24ore.com/art/finanza-e-mercati/2013-05-21/senato-accusa-vertici-apple-072852.shtml?uuid=AbBy9hxH&fromSearch>

⁷² Romano, Beda, "Multinazionali nel mirino di Bruxelles", Il Sole 24 Ore, 12 giugno 2014

⁷³ Pignatelli, Michele, "Dublino non sarà più un paradiso per le multinazionali", Il Sole 24 Ore, 15 ottobre 2014.

permetteva alle imprese di non pagare imposte sui profitti derivanti dalla cessione di proprietà intellettuali, in questo modo il problema non è stato risolto all'origine, ma solamente aggirato.⁷⁴

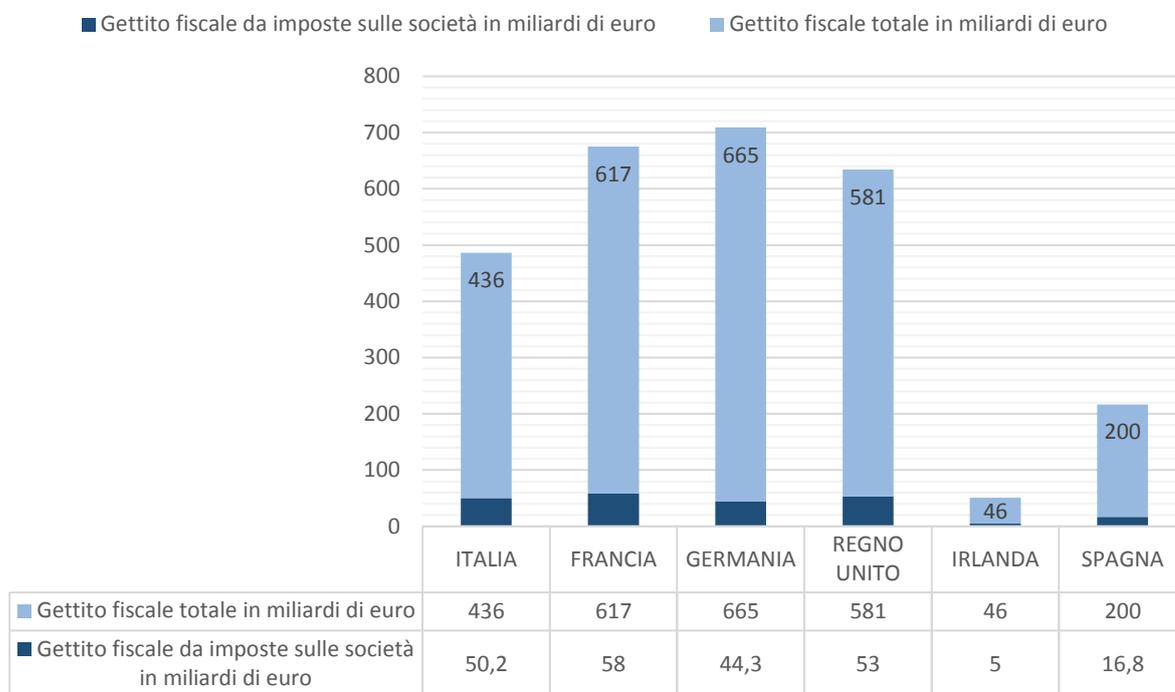
Il responso della Commissione europea non ha esitato ad arrivare, ha presentato infatti il suo giudizio il 29 agosto del 2016, condannando Apple a rimborsare le tasse che non ha pagato grazie agli accordi fiscali conclusi con i paradisi fiscali. La multa prevista dalla Commissione è pari a 13 milioni di dollari ed è legata a tutti i vantaggi fiscali di cui ha goduto il gigante statunitense nel periodo compreso tra il 2003 e il 2014. L'inchiesta della commissione ha portato alla luce ulteriori azioni da parte di alcuni paesi: Irlanda, Lussemburgo e Olanda, distribuivano aiuti di stato e concedevano regimi fiscali agevolati in cambio di investimenti nel loro territorio, violando le regole sulla libera concorrenza.⁷⁵

⁷⁴ "L'arma delle tasse in mano all'Irlanda", Il Sole 24 Ore, 6 novembre 2014

<http://www.ilsole24ore.com/art/commenti-e-idee/2014-11-06/l-arma-tasse-mano-irlanda-064050.shtml?uuid=AB43UrAC&fromSearch>

⁷⁵ Romano, Beda, "La Ue: Apple deve risarcire 13 miliardi per vantaggi fiscali illegali in Irlanda", Il Sole 24 Ore, 30 agosto 2016

Incidenza delle imposte societarie sul gettito totale



76

La decisione della Commissione non ha lasciato indifferente i paesi coinvolti, il Governo Irlandese, in particolare, decise di fare ricorso contro la decisione presa; il ministro delle Finanze irlandesi parlò addirittura di “*invasione di campo nelle prerogative in materia fiscale degli Stati membri*”. Non poteva essere altrimenti, la decisione della Commissione, infatti, danneggiava notevolmente l’attrattiva dell’Irlanda nei confronti delle multinazionali, che sono indotte a stabilire delle sedi a Dublino. L’effetto sarebbe stato dannoso per l’economia irlandese, in quanto Apple fino al 2016 ha dato lavoro a quasi 6000 persone e gli investimenti effettuati nel paese sono risultati di vitale importanza per risollevare il paese dalla crisi economica che lo ha visto protagonista nel 2010. L’accusa che viene fatta dalla Commissione riguarda nello specifico la “tax ruling”⁷⁷ del 1991 e del 2007, secondo la quale una piccola parte di utili veniva tassata

⁷⁶ Bussi, chiara “Ecco dove il fisco è più conveniente per le imprese: Irlanda al top”, Il Sole 24 Ore”, 5 settembre 2016

⁷⁷ Pratica secondo la quale i paesi esplicano alle multinazionali il modo in cui verrà calcolata l’imposta. Sulla base di questi chiarimenti, le società scelgono la giurisdizione maggiormente vantaggiosa per i suoi investimenti. (Il Sole 24 Ore)

con la corporate tax al 12%, mentre la parte restante era riferita ad una sede centrale, priva di dipendenti e di un ufficio reale, i cui utili non erano tassati.⁷⁸

Per Tim Cook (amministratore delegato della Apple) la decisione della Commissione è una “totale sciocchezza” e afferma che la posizione assunta è guidata da un anti-americanismo e da pregiudizio, per questo motivo Apple ha deciso di sostenere l’Irlanda nel ricorso.⁷⁹

La politica fiscale seguita da Apple, non è passata inosservata e questo è diventato palese quando, il 2 dicembre dell’anno passato, un gruppo di attivisti francesi del movimento Attac (Association pour la taxation des transactions financières et pour l’action citoyenne) ha occupato diversi Apple store in Francia sostenendo “l’importanza della regolamentazione dei mercati finanziari e per la chiusura dei paradisi fiscali”. Nonostante la protesta sia durata poche ore e sia stata spenta con tranquillità, questo evento ha reso chiara anche la posizione dell’opinione pubblica a riguardo.⁸⁰

Il 4 dicembre del 2017 Paschal Donohoe, il ministro delle Finanze irlandese, dopo un incontro con il commissario Ue per la concorrenza, ha annunciato che Apple ha accettato di pagare le tasse non pagate fino a quel momento e Dublino a sua volta di accettare l’ingente somma. La Commissione inizialmente aveva previsto che la maxi-multa venisse pagata a partire dal 1° gennaio 2017, in seguito, il pagamento della prima rata (che si è alzato a 20 miliardi considerando gli interessi) venne posticipato al primo trimestre del 2018. Chiaramente l’Irlanda non ha cambiato idea riguardo il responso della Commissione, ha accettato di raccogliere il denaro, che resta vincolato finché la Corte Ue non darà il giudizio definitivo, per questo motivo i soldi versati da Apple sono confluiti in un fondo di garanzia. Apple e l’Irlanda tutt’oggi sperano, infatti, che la Corte Ue (alla

⁷⁸ Pignatelli, Michele, “Apple, il paradosso dell’Irlanda: ricorso contro la Ue per non incassare i 13 miliardi”

⁷⁹ Valsania, Marco, “Per Tim Cook la multa Ue ad Apple è una «totale sciocchezza»”, Il Sole 24 Ore, 1° settembre 2016.

⁸⁰ “Occupato Apple Store a Parigi: «Cupertino paghi i 13 miliardi di euro di tasse dovute all’Ue»”, Il Sole 24 Ore, 3 dicembre 2017. <http://www.ilsole24ore.com/art/mondo/2017-12-03/occupato-apple-store-parigi-cupertino-paghi-13-miliardi-euro-tasse-dovute-all-ue-153054.shtml?uuid=AE9vvgMD&fromSearch>

quale è stato presentato il caso dalla Commissione europea dopo il ritardo dei pagamenti) dia un giudizio positivo nei loro confronti.⁸¹

Apple ha tardato ulteriormente i pagamenti, ma il 24 aprile 2018, attraverso un accordo tra il governo irlandese e il colosso hi-tech, è stato formalizzato che il versamento dell'intera somma dovrà avvenire entro il terzo trimestre del 2018. Il ministro delle finanze irlandese si è giustificato affermando che si tratta di un'operazione molto complessa e richiede molto tempo per poter adempiere il trasferimento di fondi.⁸²

La casa della mela ha avuto problemi anche con il Fisco italiano, il quale l'ha accusata di aver evaso le tasse e di non aver pagato l'Ires tra il 2008 e il 2013, condannando la società a pagare una somma di 318 milioni di euro. Nonostante Apple, anche in questo caso, definiva il tutto una "sciocchezza", il contenzioso si è risolto senza troppi problemi con il versamento della somma all'Erario.⁸³

2.7.2 Il caso Amazon

Il colosso delle vendite online, Amazon è finita nel mirino della Commissione parlamentare dei Conti pubblici inglesi per evasione del fisco. Nel periodo tra il 2005-2006 Amazon aprì una nuova sede in Lussemburgo, noto paradiso fiscale, a cui facevano riferimento le attività di vendita delle altre controllate dell'Europa, riuscendo in questo modo a evitare di pagare centinaia di milioni di euro. Amazon è riuscita a evitare di pagare la tassa societaria assoggettando le sole operazioni di spedizione alla tassazione inglese e attribuendo, invece, le operazioni di vendita dal sito inglese (notevolmente più sostanziose dal punto di vista dei profitti) alla sede lussemburghese, proprietaria del sito amazon.co.uk. Il risultato di questa tecnica è che la controllata nel Regno Unito, che presenta un organico di circa 2200 impiegati, ha realizzato ricavi pari a 150 milioni di sterline nel 2010 (importo irrisorio considerando i 2,3 miliardi di ricavi derivanti dalle

⁸¹ Di Donfrancesco, Gianluca, "Tra Apple e l'Irlanda accorso sulle tasse", Il Sole 24 Ore, 5 dicembre 2017

⁸² "Apple: intesa con Dublino sulle tasse non pagate", Il Sole 24 Ore, 25 aprile 2018

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-04-25/apple-intesa-dublino-tasse-non-pagate-093718.shtml?uuid=AEtba6dE&fromSearch>

⁸³ "Apple dovrà pagare 318 milioni di euro al fisco italiano", Il Sole 24 Ore, 30 dicembre 2015.

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2015-12-30/apple-dovra-pagare-318-milioni-euro-fisco-italiano-111446.shtml?uuid=ACTwzr1B>

transazioni online), mentre la succursale lussemburghese, con soli 134 addetti ha esibito ricavi pari a 7,5 miliardi di euro.⁸⁴

Amazon è riuscita a dare una spiegazione, affermando che nessuna delle operazioni eseguite è in contrasto con la legislazione europea, le controllate avevano l'obbligo di versare alla filiale lussemburghese le royalties per l'utilizzo della tecnologia dei siti e dei brevetti e i ricavi contabilizzati dalle controllate erano assorbiti dai costi operativi e dal contributo per i diritti.⁸⁵

Questo non fu l'unico episodio che portò Amazon sotto i riflettori dell'autorità fiscale, infatti, nel corso della sua costante crescita, la società ha dovuto affrontare diversi ostacoli dal punto di vista dell'elusione fiscale. Nei primi mesi del 2014, infatti, l'Unione Europea ha iniziato un'indagine che ha visto protagonista Amazon, e in particolare la sede lussemburghese. Il Lussemburgo non si è dimostrato collaborativo, ma questo non ha fermato l'analisi della Ue, intenta a verificare eventuali contrasti con la normativa europea e a far pagare una maxi-multa ad Amazon nel caso fosse risultato necessario.⁸⁶

La Commissione europea ha reputato che le condizioni disposte dalle ruling potessero rivelarsi discriminatorie, in quanto era risultato che alcune società erano state favorite rispetto ad altre e avevano ricevuto aiuti di stato. Per la Commissione non è stato semplice trovare una soluzione a questo problema, inizialmente si era pensato a un consolidamento fiscale per le multinazionali, che comportava una tassazione sui profitti europei delle multinazionali, ma questa soluzione non sarebbe stata efficace, in quanto i vari Stati avrebbero mantenuto la loro autonomia in materia fiscale, soprattutto sull'attribuzione dei profitti.⁸⁷

L'attenzione della Commissione europea rimase però su Amazon e il Lussemburgo, l'inchiesta portata avanti riguardava in particolare le tax ruling, proprio come nel caso Apple e Irlanda, l'accusa di Bruxelles è che il Lussemburgo ha concesso ad Amazon un accordo che prevede prezzi di trasferimento, tra le succursali in Lussemburgo e la

⁸⁴ Rusconi, Gianni, *"Ecco come Amazon elude il fisco inglese. Il «trucco»? Le controllate pagano royalty sui brevetti e oneri di vendita alla filiale lussemburghese"*, Il Sole 24 Ore, 12 dicembre 2012.

⁸⁵ Idem

⁸⁶ Simonetta, Biagio, *"I «guai» europei che ostacolano Amazon, dal fisco ai sindacati"*, Il Sole 24 Ore, 5 luglio 2014.

⁸⁷ Navaretti, Giorgio, *"Amazon e il fisco globale da armonizzare"*, Il Sole 24 ore, 5 luglio 2014.

casamadre, non in linea con i prezzi di mercato. Furono due le succursali di Amazon soggette a verifica: Lux SCS e Lux Eu SARL; la seconda, in particolare, è considerata il principale operatore di servizi di commercio al dettaglio. Il periodo sotto verifica coincide con la presidenza del Lussemburgo di Jean- Claude Juncker e l'inchiesta coincide con il suo l'insediamento a guida della Commissione europea.⁸⁸

Juncker ha espresso la volontà di promuovere l'armonizzazione delle norme fiscali e nel corso di una conferenza del 2014 affermò: “mi assumo la piena responsabilità politica di quanto è stato deciso in Lussemburgo mentre ero al potere... ma se ciò è stato possibile è perché non esiste un'armonizzazione fiscale in Europa.”⁸⁹

Nonostante i buoni propositi dimostrati da Amazon e dal Lussemburgo, le indagini riguardanti le tax ruling continuarono con l'obiettivo di verificare la regolarità degli accordi avvenuti tra il 2003 e il 2014. L'indagine è stata portata avanti anche in Italia fino al 2017 quando la Guardia di Finanza italiana arrivò alla conclusione che Amazon avrebbe evaso circa 130 milioni di euro di Ires tra il 2009 e 2014, utilizzando una stabile organizzazione occulta presente in Italia.⁹⁰

Finiti gli accertamenti da parte della Guardia di Finanza, Amazon avrebbe dovuto pagare 100 milioni al fisco italiano, a fronte della somma non pagata nei 5 anni considerati. L'Agenzia delle Entrate ha comunque affermato di non voler fermarsi a questo risultato e ha mostrato la volontà di continuare una politica di controllo fiscale, soprattutto in riferimento ai giganti del web che operano in Italia.⁹¹

Un cambio di rotta si ebbe direttamente da Amazon, che dal 1° maggio 2015 ha aperto in diversi paesi europei, tra cui l'Italia, delle stabili organizzazioni che possono essere considerate delle filiali della succursale a Lussemburgo e che si sarebbero occupate della gestione dell'attività in mercati specifici. Questo passo avanti avrebbe comportato

⁸⁸ “La Commissione Ue: Amazon ha beneficiato di aiuti di Stato in Lussemburgo”, Il Sole 24 Ore, 16 gennaio 2015. <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2015-01-16/la-commissione-ue-amazon-ha-beneficiato-aiuti-stato-lussemburgo-165109.shtml?uuid=ABJtdCfC&fromSearch>

⁸⁹ Romano, Beda, “Juncker si difende: intese fiscali rispettando le regole”, Il Sole 24 Ore, 13 novembre 2014

⁹⁰ Mincuzzi, Angelo, “Inchiesta su Amazon: avrebbe evaso imposte per 130 milioni di euro”, Il Sole 24 Ore, 28 aprile 2017

⁹¹ “Amazon pagherà al fisco italiano 100 milioni di euro”, Il Sole 24 Ore, 15 dicembre 2017. <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-12-15/amazon-paghera-fisco-italiano-100-milioni-euro-134720.shtml?uuid=AEyan1SD&fromSearch>

maggiori entrate fiscali, soprattutto nei paesi dove si trovavano le stabili organizzazioni. Fino al 2014 Amazon ad eccezione del Lussemburgo, aveva solo dei magazzini negli altri paesi europei, che consentivano una gestione tempestiva degli ordini, ma che non costituivano un'attività talmente rilevante da creare una stabile organizzazione, mentre a partire dal 2015 il magazzino non è stato più considerato un'attività ausiliaria.⁹²

La stabile organizzazione ha rappresentato una vera e propria svolta nel processo di armonizzazione della fiscalità, in quanto, oltre a dare rilevanza alle attività svolte dal magazzino ha inciso sugli effetti dell'Iva, che è la tassa che da sempre si applica direttamente a consumatori e committenti e per questo motivo genera un gettito per gli stati in cui essi risiedono. La presenza di una stabile organizzazione in Italia, ha fatto sì che essa partecipasse direttamente alle vendite di Amazon, quindi quando il colosso dell'e-commerce vende in Italia, la tassazione si applica in Italia e la fattura è emessa con Iva italiana. Nel caso l'operazione di vendita avvenga direttamente tra due operatori (rapporti B2B), l'IVA risulta neutra, in quanto il cessionario o committente anticipa e poi detrae l'imposta; quindi non risulta un cambiamento rispetto al passato, quando Amazon vendeva solo dal Lussemburgo e l'IVA risultava comunque neutra. L'effettiva rilevanza della stabile organizzazione riguardò l'attribuzione del reddito, mentre prima il reddito rimaneva nello stato in cui l'impresa era giuridicamente stabilita, a partire dal 2015 si applica uno dei metodi stabiliti dall'Ocse in materia di transfer pricing. La conseguenza è l'applicazione dell'imposta più corretta e coerente con la localizzazione dei ricavi prodotti.⁹³

Il 26 dicembre 2016 il governo lussemburghese ha adottato una nuova circolare volta a regolare la fiscalità applicata alle multinazionali che avevano attività nel suo territorio. La circolare faceva riferimento al fatto che il Lussemburgo avrebbe agito in modo coerente con le norme fiscali europee a partire dal primo gennaio del 2017, in modo da evitare di concedere aiuti illegali. Nella circolare venivano definiti i principi da rispettare

⁹² Santacroce, Benedetto, *"Amazon cambia rotta: pagherà più tasse in Europa. Ecco come."* Il Sole 24 Ore, 26 maggio 2015.

⁹³ *Idem.*

riguardanti i prezzi di trasferimento e le modalità da adottare per tutelare la concorrenza in coerenza con le disposizioni del piano Beps.⁹⁴

Nonostante l'incremento dei controlli fiscali, il numero dei tax ruling non accenna a diminuire, questi accordi, infatti, se da un lato portano le multinazionali a pagare delle imposte inferiori, conferiscono una maggiore certezza sulle condizioni fiscali che si applicano e a evitano contenziosi tra una multinazionale e lo stato. Ciò che rende negativi i tax ruling è la loro segretezza, da molti anni, infatti, la commissione europea e l'Ocse stanno lavorando per ottenere una maggiore trasparenza nelle questioni fiscali poiché gli accordi siglati tra stato e multinazionale si sono trasformati in uno strumento di "concorrenza al ribasso".⁹⁵

2.7.3 Il caso Google

Focus internazionale

Ad essere coinvolto nell'inchiesta sull'elusione fiscale fu anche un altro grande colosso, che forse può essere considerata la società più importante del mondo: Google.

Dall'analisi dei dati forniti dalla sede olandese di Google è emerso che la società ha risparmiato 2 miliardi di dollari nel 2011, inviando il suo fatturato, pari a circa 10 miliardi, alle Bermuda. Google è riuscita a fare ciò attraverso due pratiche: la "double irish" che abbiamo già esposto in precedenza e il "sandwich olandese".⁹⁶

Per le operazioni al di fuori degli Stati Uniti, l'Irlanda assume un ruolo fondamentale, infatti, così come è accaduto per Apple, Google fa ricorso ampiamente ai prezzi di trasferimento per trasferire i profitti in Irlanda, dove il regime fiscale favorevole permette alla società di pagare delle tasse notevolmente inferiori agli altri paesi. Google effettua numerose e importanti operazioni nel Regno Unito, basti pensare che tra il 2006 e il 2011 ha registrato delle entrate pari a 18 miliardi di dollari, ma le imposte societarie versate al Regno Unito sono ammontate a soli 16 milioni. La giustificazione di Google è stata che

⁹⁴ "Fisco, sulle multinazionali il Lussemburgo si mette in linea con la Ue", Il Sole 24 Ore, 27 dicembre 2016 http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2016-12-27/fisco-multinazionali-lussemburgo-si-mette-linea-la-ue-131356_PRV.shtml?uuid=ADGLH9KC&fromSearch

⁹⁵ Mincuzzi, Angelo, "Sempre più tax ruling. Così gli Stati Ue si fanno concorrenza fiscale", Il Sole 24 Ore, 15 marzo 2018.

⁹⁶ Dello Iacovo, Luca

le vendite degli spazi pubblicitari del Regno Unito avvengono in Irlanda, ma il comitato per gli account pubblici ha ritenuto questa motivazione poco convincente dato che la maggior parte delle entrate deriva dal personale nel Regno Unito e che le vendite tramite la sede irlandese di Google rappresentava solo un escamotage per evitare le l'imposta societaria inglese. È emerso che le vendite avvenute in Irlanda rappresentavano il 92% delle vendite totali europee, che le entrate realizzate da Google Ireland erano pari a 12.457 miliardi di euro nel 2011 e a 15.023 miliardi nel 2012, ma la base imponibile una volta sottratte le "spese amministrative" (così sono state denominate da Google) era rispettivamente di 24 e 153 milioni di euro. Probabilmente le spese amministrative sostenute da Google erano delle royalty pagate alla sua controllante (Google Ireland Holdings), registrata in Irlanda ma amministrata da Bermuda.⁹⁷ Google ha poi trasferito i pagamenti di royalty a una filiale olandese per trasferirli, in seguito, alle Bermuda; questa tecnica è definita appunto Dutch Sandwich o sandwich olandese.

L'autorità fiscale olandese nel 2010 semplifica questa pratica emettendo una dichiarazione che permetteva il pagamento delle royalty direttamente dalla società irlandese a quella straniera, senza attraversare i Paesi Bassi.⁹⁸

Google investe molto in Europa e, nonostante i problemi fiscali a cui è andato incontro e l'indagine della Commissione Europea, nel 2017 Google ha affermato di voler continuare a investire ma ha richiesto una legislazione fiscale più semplice. Quando si parla di tasse più semplici, si fa riferimento sia alla burocrazia che all'importo da pagare.⁹⁹

Focus sull'Italia

A novembre 2012 la polizia tributaria della Guardia di finanza di Milano ha avviato degli accertamenti fiscali nei confronti di Google Italy srl per verificare il corretto adempimento degli obblighi fiscali in Italia. Nel 2007 era emerso che tra il 2002 e il 2006 Google aveva registrato un reddito non dichiarato pari a 240 milioni e IVA non pagata

⁹⁷ OCSE, *Beps actions 8, 9 and 10: revisions to chapter i of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterisation, and special measures)*, 15 febbraio 2015, pp. 504-505

⁹⁸ *Ibidem*, p. 505

⁹⁹ Magnani, Alberto, "Google: restiamo in Europa ma vogliamo tasse più semplici", *Il Sole 24 Ore*, 9 novembre 2017

pari a oltre 96 milioni. Di conseguenza l'agenzia delle entrate ha deciso di intraprendere una serie di attività di controllo nei confronti delle multinazionali, in particolare, anche l'Italia ha portato avanti un'azione contro l'erosione della base imponibile dovuta dallo spostamento degli utili verso giurisdizioni più vantaggiose dal punto di vista fiscale.¹⁰⁰

Una svolta nei rapporti tra Google e il fisco italiano si ebbe il 4 maggio 2017, quando è stato firmato un accordo tra i rappresentanti del colosso americano e dell'Agenzia delle Entrate con il quale si è stabilito che la società statunitense dovrà pagare 306 milioni di euro al Fisco italiano per risolvere il contenzioso riguardante il periodo tra il 2002 e il 2015. Con questo accordo sono stati stabiliti anche i criteri che Google avrebbe dovuto seguire per dichiarare i redditi societari legati all'attività sul territorio italiano, inoltre, a questo seguirono ulteriori accordi preventivi per la corretta tassazione degli utili e il perseguimento del controllo fiscale. La strada per arrivare a questo risultato è stata lunga, poiché non è semplice stabilire i confini fiscali delle multinazionali e per stabilire la cifra da pagare si sono prese in considerazione diversi dati. Per prima cosa non si può non considerare il fatto che nel 2015 Google ha fatturato in Italia 637 milioni di euro, di cui sono stati pagati solo 3,4 milioni di euro, pari all'applicazione di un'aliquota dello 0,5%.¹⁰¹

Il patto tra Google e l'Agenzia delle Entrate ha rappresentato un modo per la società statunitense di ridurre le sanzioni amministrative e il fatto che Google abbia pagato la somma dovuta prima ancora che iniziasse il processo, ha avuto un effetto "premiante" nel caso dell'inchiesta portata avanti per l'omissione della dichiarazione dei redditi. L'origine dell'indagine, è rappresentata dalla scoperta da parte della Guardia di Finanza di una stabile organizzazione "non dichiarata" presente in Italia con cui operava la società di Dublino. L'oggetto sociale della succursale italiana, infatti, era quello di prestare servizi di assistenza e consulenza alle attività di supporto alla vendita e al marketing, ma in realtà avrebbe avuto un ruolo più importante, operando appunto attraverso una stabile

¹⁰⁰ "La Guardia di finanza contro Google Italy: «Riescono a non pagare le tasse nel nostro paese»», Il Sole 24 Ore, 28 novembre 2012. <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2012-11-28/fisco-ceriani-lunedì-corso-144926.shtml?uuid=Ab2hiC7G&fromSearch>

¹⁰¹ Mincuzzi, Angelo, "Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro", Il Sole 24 Ore, 4 maggio 2017

organizzazione. Gli accordi, hanno previsto, infatti, anche il riconoscimento della stabile organizzazione in Italia.¹⁰²

In generale, Google ha dimostrato impegno nell' esporre all'Agenzia delle Entrate un'istanza di ruling, nel quale sono esposti i prezzi di trasferimento per determinare una base imponibile veritiera; per questo motivo Google ha dimostrato la volontà di modificare il business model tenuto fino al 2017, trasferendo una parte consistente dell'attività in Italia.¹⁰³

¹⁰² Mincuzzi, Angelo, *“Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro”*, Il Sole 24 Ore, 4 maggio 2017.

¹⁰³ *“Così si è spezzato il «sandwich» olandese”*, Il Sole 24 Ore, 5 maggio 2017.

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2017-05-05/cosi-si-e-spezzato-sandwich-olandese-063701.shtml?uuid=AEJitnGB&fromSearch>

CAPITOLO III: LA WEB TAX

3.1 Web tax a livello europeo

Con il termine web tax ci riferiamo ad una tassazione che colpisce i giganti del web, come quelli descritti prima, che non pagano delle tasse proporzionate ai redditi che generano¹⁰⁴

3.1.1 Cosa si era preposta di fare l'Ue

La Commissione Europea aveva avvertito la necessità di un sistema equo ed efficiente nell'Unione europea per un mercato unico digitale e una svolta importante vi fu con una comunicazione pubblicata il 21 settembre del 2017, che anticipa le raccomandazioni del 21 marzo 2018.

La Commissione Europea, infatti, era consapevole dell'importanza dell'economia digitale, che apportava, e lo fa tutt'oggi, molti vantaggi tra cui innovazione tecnologica, un incremento dei posti di lavoro e maggiori profitti; il problema era però trovare un congruo sistema fiscale in grado di evitare comportamenti elusivi¹⁰⁵

Con il documento del 2017 emerge non solo la necessità di una tassazione equa dell'economia digitale, ma anche la volontà della Commissione Europea di giungere a questo risultato. Il tutto, inoltre, è da fare nel minor tempo possibile, poiché con il crescere dell'importanza della digitalizzazione, sempre più attività si sono spostate in una dimensione digitale e il rischio di elusione aumenta ogni giorno di più.¹⁰⁶

Fin dal 2014 vi è stato il tentativo di armonizzare le discipline fiscali e di coordinare le iniziative dei paesi dell'Unione Europea affinché agli utili venisse applicata la tassazione dei paesi in cui essi erano realizzati, ma questo è un risultato difficile da raggiungere ancora oggi, poiché a molti paesi non conviene adeguarsi a queste disposizioni¹⁰⁷.

¹⁰⁴ "Web tax dal 2019: cos'è, come funziona" , <https://www.guidafisco.it/web-tax-italia-cos-e-come-funziona-imposta-sulle-transazioni-digitali-1999>, 27 marzo 2018

¹⁰⁵ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", 21 settembre 2017, p.2

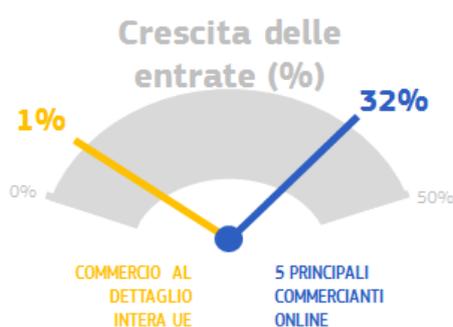
¹⁰⁶ *Ibidem*, pp. 2-3

¹⁰⁷ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", 21 settembre 2017, p 3

Questo quadro si modifica a partire dal 2017 quando la Commissione Europea prepara un programma dettagliato per migliorare il sistema fiscale e i paesi, dopo gli episodi verificatesi con Google, Amazon ed Apple, si sono mostrati favorevoli alla collaborazione e ad una maggiore trasparenza nello scambio di informazioni. Inoltre, per raggiungere l'obiettivo era importante consolidare la proposta fatta nel 2016, quella della base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società.¹⁰⁸

La digitalizzazione ha influito e modificato diversi aspetti dell'economia, ha permesso, infatti, di aumentare di molto il volume delle vendite delle imprese che hanno deciso di spostarsi sulla piattaforma digitale, consentendo loro di vendere prodotti in diverse parti del mondo con un semplice click. Inoltre, è cambiata anche la concezione di prodotto, quando acquistiamo su internet non abbiamo la possibilità di vedere da vicino il bene, ma ci facciamo bastare la sua rappresentazione e descrizione su internet. Per questo motivo anche le disposizioni fiscali devono adeguarsi ai cambiamenti radicali avvenuti all'economia.¹⁰⁹

I dati relativi alla crescita delle entrate delle imprese digitali e della crescita della loro importanza sono impressionanti, basti pensare che in 8 anni, tra il 2008 e il 2016 le entrate dei primi 5 commercianti online è cresciuto in media del 32% l'anno, mentre le entrate totali del settore della vendita on-line sono aumentate in media di un punto percentuale l'anno.¹¹⁰



111

¹⁰⁸ *Idem*

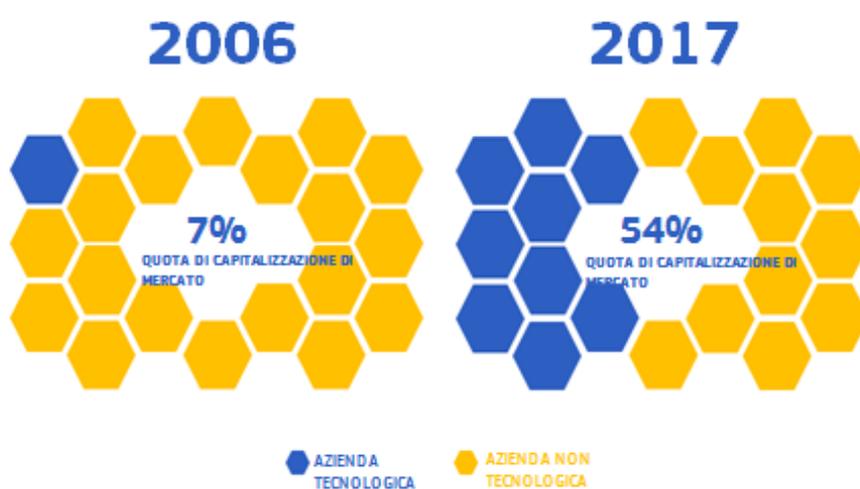
¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 4

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 5

¹¹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=IT>

Un altro dato importante è l'aumento della presenza delle imprese tecnologiche tra le 20 imprese con maggiore capitalizzazione, infatti, si è passati dal 2006 in cui vi era una sola società digitalizzata tra le prime venti con una quota di capitalizzazione di mercato del 7%, al 2017 in cui 9 imprese su 20 erano digitalizzate e rappresentavano una quota di capitalizzazione del mercato del 54%.¹¹²

Quindi la presenza delle imprese digitalizzate è aumentata del 40% in soli 11 anni.



113

La digitalizzazione, sicuramente, rappresenta un'occasione di crescita per le aziende, ma questa crescita deve essere accompagnata da un ammodernamento fiscale, che consenta di tassare anche gli utili generati da queste imprese. Questo fenomeno ha creato nuovi modelli di business, quindi la Commissione Europea ha dovuto prima individuare i nuovi modelli utilizzati per fare affari e generare ricavi prima di poter applicare una tassazione uniforme. Tra i nuovi modelli di business, oltre a quello del dettagliante online (amazon, zalando, alibaba), figurano anche¹¹⁴:

¹¹² Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", 21 settembre 2017, p 5

¹¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=IT>

¹¹⁴ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", 21 settembre 2017, p. 6

- modello social media: in questo modello gli utenti che creano gli account riescono a guadagnare attraverso la pubblicazione di foto e post che costituiscono una pubblicità per i consumatori (Facebook, Instagram, Qzone)
- modello abbonamento: in questo modello le imprese addebitano un canone di abbonamento in cambio dell'accesso a servizi digitali (Netflix, Spotify)
- modello piattaforma collaborativa: sono piattaforme che consentono di condividere l'accesso ai beni anziché acquisirli, addebitando un costo fisso o variabile per ogni transazione (Blablacar).

Per determinare un regime fiscale equo, la Commissione Europea deve risolvere alcuni quesiti. Innanzitutto, bisogna chiedersi dove venga svolta l'attività dell'impresa e questo molto spesso non è facile da constatare in quanto molte imprese digitali non hanno una presenza fisica nel paese in cui operano, non hanno quindi una presenza imponibile. Questo è stato un punto debole della fiscalità, perché molto spesso società digitali che fornivano servizi all'interno dell'Ue, ma si trovavano al di fuori di essa, non venivano tassate.

Un'altra questione che deve porsi la Commissione è capire quali sono le attività che generano profitti e che costituiscono un valore che può essere tassato.¹¹⁵

Gli obiettivi che si raggiungerebbero con una fiscalità internazionale sarebbero molti: oltre all'equità, legata alla possibilità di tassare tutte le imprese, un importante obiettivo che si perseguirebbe sarebbe una maggiore competitività a livello globale, in quanto non vi sarebbe più una differenza fiscale tra le imprese e nessun'impresa sarebbe più svantaggiata da una tassazione troppo elevata rispetto alle altre. Inoltre, con una tassazione globale, i sistemi fiscali dei paesi sarebbero armonizzati tra loro e non si correrebbe il rischio della frammentazione del mercato, permettendo alle imprese di crescere rapidamente e di investire maggiormente.¹¹⁶

Il lavoro per trovare una soluzione duratura e di lungo termine richiederebbe moltissimo tempo, ma la questione dell'evasione fiscale delle imprese commerciali è molto urgente,

¹¹⁵ *Ibidem*, pp. 6-7

¹¹⁶ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market", 21 settembre 2017, pp. 8-9

per questo motivo, la Commissione Europea ha individuato delle soluzioni di breve termine, esposte nel documento del 2017. La commissione propose:

- Una tassazione specifica per le entità non residenti che generano profitti attraverso la vendita a distanza di beni digitali,
- Una ritenuta fiscale alla fonte sui pagamenti per servizi e beni ordinati online,
- Un'imposta compensativa per i profitti che non erano stati tassati adeguatamente.¹¹⁷

3.1.2 Base imponibile comune consolidata per le imposte sulla società (CCCTB)

Tra le proposte più importanti degli ultimi anni vi fu quella di una CCCTB, che prevedeva che il reddito delle multinazionali venisse calcolato con delle regole comuni a livello globale e poi attribuito ai vari paesi sulla base dell'attività, del lavoro e del fatturato, comportando notevoli vantaggi. Le proposte presentate prevedevano che le imprese venissero sottoposte ad un unico insieme di norme, per determinare una base imponibile in tutta l'Unione Europea, e assoggettate ad un'unica amministrazione fiscale.¹¹⁸

La proposta rispettava il principio di sussidiarietà: la normativa unica a livello europeo va a sostituire le disposizioni a livello nazionale, in questo modo si evita che le norme siano in contrasto tra di loro, si favorisce il corretto sviluppo dell'attività delle imprese digitali, favorendo la crescita delle stesse.¹¹⁹ La commissione europea, inoltre, ha stimato, in termini numerici, i numerosi vantaggi che si avrebbero con l'introduzione della CCCTB. Innanzitutto, vi sarebbe una riduzione pari all'8% dei tempi di esecuzione degli adempimenti fiscali, si avrebbe un risparmio di 1 miliardo di euro circa e, nel caso fosse prevista una deduzione per gli investimenti e per la crescita, gli investimenti aumenterebbero del 3,4%, l'occupazione aumenterebbe dello 0,6% e si avrebbe una crescita complessiva del sistema finanziario pari allo 1,2%. Sicuramente, nella fase iniziale, si dovrebbero sostenere dei costi per l'applicazione della normativa, ma questi

¹¹⁷ *Ibidem*, pp. 10-11

¹¹⁸ Proposta di direttiva comunitaria, 2016, n. 683

¹¹⁹ Proposta di direttiva comunitaria, 2016, n. 683, art 1.

diminuirebbero con il tempo, andando ad incidere sempre meno e risultando comunque inferiori ai benefici descritti finora.¹²⁰

3.1.3 Proposta 21 marzo 2018

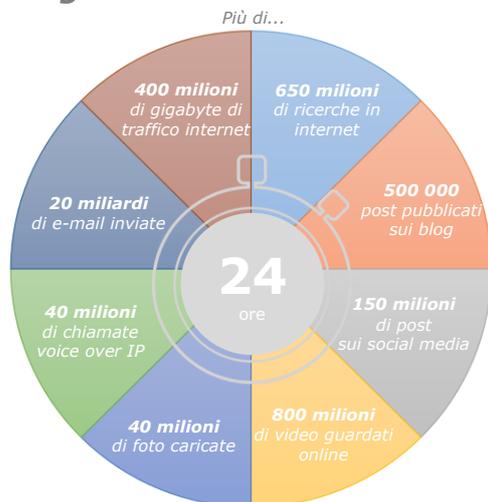
La proposta per un'equa tassazione, fino al 2018, non era stata ancora realizzata, così il 21 marzo del 2018 la commissione europea ha pubblicato una comunicazione nella quale affermava che i giorni seguenti sarebbe avvenuto un dibattito per discutere sulla tassazione dell'economia digitale e sull'importanza di un'equa tassazione.

Questa tassazione avrebbe comportato, solo in Europa, un contributo di 415 miliardi di euro e stimarono che nel 2020 il valore dell'economia globale avrebbe subito un incremento di circa 739 miliardi.

Il valore dell'economia digitale, in particolare, è aumentato notevolmente negli ultimi anni e un grande contributo a questa crescita è stato dato dai numerosissimi utenti che quotidianamente accedono ai servizi e che inconsapevolmente forniscono dati e informazioni che vengono poi sfruttati dalle imprese per fare crescere il loro valore¹²¹.

Nel seguente diagramma possiamo osservare l'incredibile numero di utenti e clienti delle imprese digitali¹²²

Questo è quello che succede in
un giorno su internet nell'UE



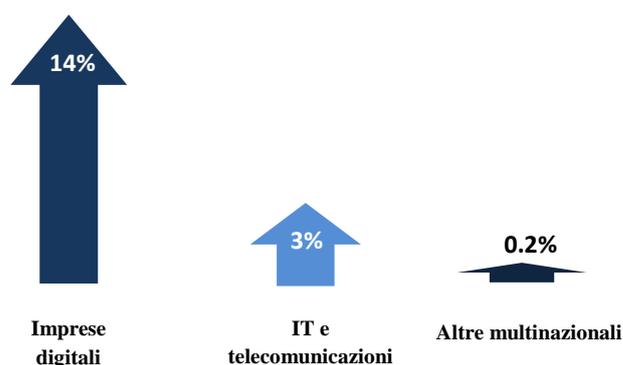
¹²⁰ Proposta di direttiva comunitaria, 2016, n. 683, lettera C n.1

¹²¹ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy", 21 marzo 2018, p. 2

¹²² Idem.

Grazie anche alla crescente dimensione che stanno assumendo le imprese digitali, la loro crescita negli ultimi 7 anni è stata molto maggiore rispetto a quelle delle telecomunicazioni e delle altre multinazionali. Le prime hanno registrato una crescita media dei ricavi del 14%, le seconde del 3% e le terze dello 0,2%.

Crescita media annua dei ricavi



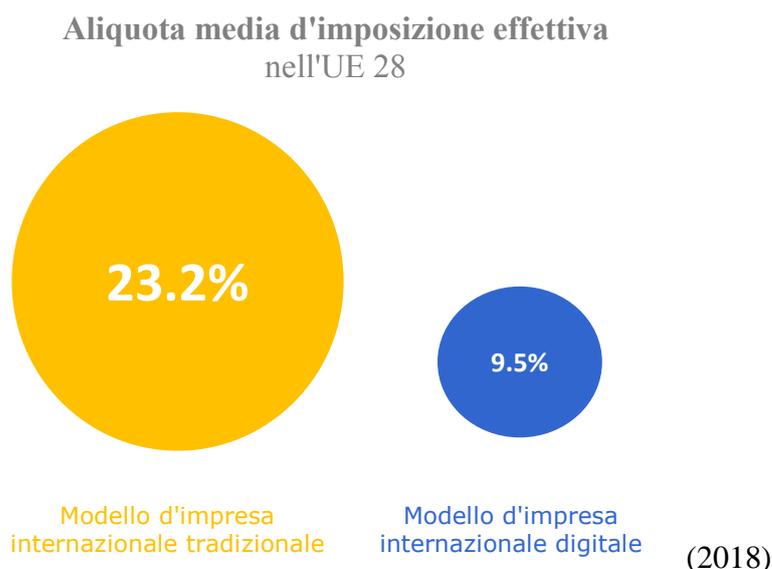
123

Un sistema di tassazione equo, non solo comporterebbe maggiore parità tra le imprese, ma porterebbe un afflusso maggiore di entrate per le singole giurisdizioni, che potrebbero utilizzarlo per migliorare servizi e contribuire alla crescita dell'economia. Affinché questo sia possibile, è necessario incrementare la trasparenza e, a tal proposito, la Commissione Europea ha previsto per le multinazionali un obbligo di pubblicazione delle tasse che pagano. Un altro punto, riconfermato con la comunicazione del 2018, è l'importanza di tassare il valore nel luogo in cui è creato ed evitare alle imprese multinazionali di eludere le tasse attraverso beni immateriali (es. brevetti) che sono difficili da valutare. La normativa fiscale, inoltre, non riconosceva il contributo che i clienti conferiscono fornendo dati utili per la determinazione delle strategie da adottare.¹²⁴

¹²³ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy", 21 marzo 2018, p. 3

¹²⁴ Commissione Europea, "COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy", 21 marzo 2018, p. 4

Un altro punto da correggere è l'ingente differenza di aliquote tra le imprese tradizionali e le imprese digitali; le seconde, infatti, erano soggette ad un'aliquota che costituiva meno della metà di quella del paese di residenza e che doveva indurre le imprese ad investire in un determinato paese; questo rappresentava un modello fiscale che ormai era da superare, poiché lo squilibrio tra le imprese era eccessivo.¹²⁵



L'obiettivo della Commissione Europea era quello di estendere a livello mondiale le disposizioni previste, si mise a disposizione degli stati membri per fornire assistenza per l'adozione della nuova normativa, proprio perché non doveva rappresentare una legislazione discriminatoria per le imprese digitali al di fuori dell'Ue.¹²⁶

3.1.4 Concretamente quali erano le proposte della commissione europea?

Alla domanda “chi tassare?”, la commissione europea diede una definizione ben precisa: andavano tassate tutte quelle società che erano state costituite o stabilite all'interno dell'Unione Europea o in una giurisdizione al di fuori dell'Unione Europea con la quale gli stati membri non hanno siglato alcun accordo riguardante una convenzione per la doppia tassazione. Al contrario, tutte le giurisdizioni terze che hanno una convenzione

¹²⁵ *Ibidem*, p.5

¹²⁶ *Idem*.

con l'Unione Europea per la doppia tassazione, non erano da considerare soggetti tassabili.¹²⁷

L'articolo 3 della proposta della commissione europea dà alcune definizioni rilevanti ai fini della tassazione. Innanzitutto, dà una definizione di servizio digitale, il quale rappresenta un servizio che viene fornito dall'azienda con internet o un'altra rete elettronica, attraverso una prestazione completamente automatica oppure in cui l'intervento umano è minimo ed è concesso da parte di un fornitore. Per essere considerato un servizio digitale, quindi, non basta la semplice vendita di beni agevolati dall'utilizzo di internet.

Viene specificato anche cosa si intenda per "presenza digitale significativa", che viene definita in termini di ricavi, numero di utenti e contratti commerciali:

- i ricavi derivanti dalla vendita di servizi digitali agli utenti in un periodo d'imposta devono essere superiori a 7 000 000 euro
- gli utenti in contatto con le imprese digitali devono essere più di 100 000, questo proprio per il crescente ruolo che avevano assunto all'interno dell'economia. L'Unione Europea aveva riconosciuto il contributo che avevano fornito per accrescere il valore delle imprese.
- i contratti commerciali conclusi devono essere più di 3000. L'Unione Europea considerò come parametro solo i contratti conclusi tra le imprese, perché erano più rilevanti (anche in termini monetari) di quelli siglati con i singoli soggetti.

Per quanto riguarda, invece, l'attribuzione degli utili, rimangono valide le disposizioni dell'OCSE, cioè vengono considerati gli utili realizzati attraverso attività economiche rilevanti, con l'aggiunta che sono svolte attraverso un'interfaccia digitale¹²⁸.

Devono essere considerati anche gli attivi provenienti da attività che utilizzano la presenza digitale e che non siano necessariamente collegate a funzioni del personale.

¹²⁷ DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, art 2

¹²⁸ L'art 3 della DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, la definisce come "qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti"

L'attribuzione degli utili avviene sulla base di criteri di ripartizione quali le spese per ricerca e sviluppo, per la commercializzazione, il numero di utenti e dati raccolti. In particolare, tra le attività comprese vi era¹²⁹:

- la raccolta, l'archiviazione, il trattamento, la diffusione e la vendita di dati a livello di utenti
- la raccolta, l'archiviazione, il trattamento e la visualizzazione dei contenuti generati dagli utenti
- la vendita di spazi pubblicitari online
- la messa a disposizione sul mercato digitale di contenuti creati da terzi
- la fornitura di qualsiasi servizio digitale non compreso nei 4 punti precedenti

Le disposizioni esposte dovranno essere recepite dagli stati membri entro il 31 dicembre del 2019 e applicate dal 1° gennaio del 2020, il lavoro della commissione potrebbe portare verso una soluzione definitiva alla tassazione digitale.¹³⁰

3.1.5 Tassa provvisoria con aliquota al 3%

L'Unione Europea era consapevole che una soluzione definitiva avrebbe richiesto molto tempo, ma vi era l'urgenza di fermare il fenomeno dell'elusione fiscale da parte di imprese digitali, per questo venne comunicata una seconda proposta.

La seconda proposta riguardava l'introduzione di una tassazione provvisoria, applicata dagli stati membri, che avrebbe portato dei ricavi immediati provenienti da attività digitali che fino a quel momento erano sfuggite alla tassazione vigente.

L'utilità di quest'imposta provvisoria sta nel fatto che sostituisce i meccanismi definiti per alleggerire la doppia imposizione e, in particolare, è rivolta a quelle attività in cui gli utenti hanno un ruolo fondamentale nella creazione del valore per le imprese, che sfugge alla normativa. Nello specifico si applica alle attività che generano entrate¹³¹:

¹²⁹ DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, art. 5

¹³⁰ *Ibidem*, art. 9

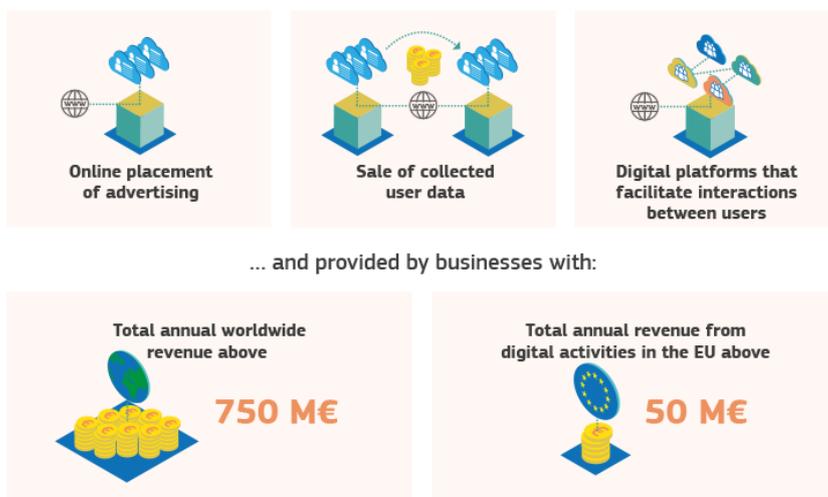
¹³¹ Commissione europea (Comunicato stampa): *Tassazione digitale: la Commissione propone nuove misure per garantire che tutte le imprese paghino la loro giusta quota di tasse nell'UE*, Bruxelles, 21 marzo 2018. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_it.htm

- attraverso la vendita online di spazi pubblicitari
- con l'intermediazione digitale che consente agli utenti di interagire tra loro
- attraverso la vendita delle informazioni fornite dagli utenti.

Quindi per la prima volta viene riconosciuto il valore dei dati forniti dagli utenti, che costituiscono un'importante componente del valore dell'impresa.

Quest'imposta provvisoria è caratterizzata da un'aliquota pari al 3% e si prevede che genererà delle entrate per gli stati membri pari a 5 miliardi. Saranno proprio gli stati in cui sono situati gli utenti che ritireranno le entrate derivante dalla tassazione, ma questa verrà applicata solo alle imprese che mostrano alcuni parametri numerici, come un ammontare totale di entrate a livello globale pari a 750 milioni e a livello europeo pari a 50 milioni, favorendo così le start-up, che non registrano queste cifre elevate.¹³²

An interim tax of 3% on revenues made from three main types of services, where the main value is created through user participation.



Alcuni criteri utilizzati per calcolare le tasse nell' economia tradizionale, vengono applicate anche a quest'imposta provvisoria, infatti quest'ultima si basa su un'autodichiarazione effettuata dai contribuenti e gli organi competenti degli stati membri devono assicurarsi che i contribuenti adempiano ai loro obblighi tributari.¹³³

¹³² *Idem.*

¹³³ Commissione europea (Comunicato stampa): *Tassazione digitale: la Commissione propone nuove misure per garantire che tutte le imprese paghino la loro giusta quota di tasse nell'UE*, Bruxelles, 21 marzo 2018. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_it.htm

Questo è possibile attraverso il “*One-stop-shop*”, che consiste in uno sportello unico al quale le imprese possono comunicare, rivolgendosi ad una sola Autorità di vigilanza, ovvero quella del paese in cui hanno la sede principale. Questo meccanismo consente alle imprese di comunicare in modo più semplice ed immediato, poiché non dovranno più informare tutte le Autorità di vigilanza dei 28 paesi.¹³⁴

Ogni stato membro risulta responsabile dell’identificazione dei contribuenti e della riscossione dell’imposta e, per ridurre il rischio della doppia tassazione, sarà permesso alle aziende di detrarre l’imposta dalla base imponibile dell’impresa. La caratteristica di questa imposta temporanea è che ha una struttura molto semplice, legata soprattutto all’urgenza di applicarla, e dei costi limitati rispetto a quelle dell’economia tradizionale¹³⁵.

Non tutti i Paesi colgono l’urgenza di applicare una web tax in tempi brevi, paesi come Malta o Irlanda, in cui si concentrano gli investimenti delle imprese statunitensi, vorrebbero attendere la risposta dell’economia internazionale. Il resto dell’Europa, con Francia e Italia in prima linea, vorrebbe applicarle il prima possibile. Così, l’Ocse, per venire incontro ad entrambe le parti, ha affermato che nel 2019 presenterà una proposta per una web tax a livello internazionale, ma il commissario agli affari economici, Pierre Moscovici non ritiene che questo possa avvenire nei tempi brevi dichiarati dall’Ocse, per questo sono state previste queste proposte temporanee, che prevedono l’applicazione anche in Italia.¹³⁶

3.2 Web tax in Italia

L’Italia avvertì l’urgenza di introdurre la web tax, soprattutto dopo l’indagine conoscitiva sulla fiscalità nell’economia digitale deliberata nel 2014, che era intesa ad individuare i comportamenti elusivi delle imprese digitali e a sviluppare degli strumenti correttivi per effettuare un prelievo fiscale coerente con redditi generati dalle società digitalizzate.

¹³⁴ REGOLAMENTO (UE) 2016/679 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 27 aprile 2016

¹³⁵ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_it.htm

¹³⁶ Magnani, Alberto, “L’Europa litiga ancora sulla Web Tax. Spunta l’assist (a metà) dell’Ocse.” Il Sole 24 Ore, 28 aprile 2018.

Quest'indagine ha permesso di individuare le tecniche fiscali più adatte per un'economia digitalizzata, grazie anche al confronto con le legislazioni di altri paesi europei; l'Italia, prima ancora della Commissione Europea, con la legge di stabilità del 2014 sviluppò un primo tentativo per una tassazione dei prodotti digitali¹³⁷

Tra le disposizioni della legge di stabilità del 2014 (n. 147/2013) hanno particolare rilevanza i commi 177 e 178 dell'articolo 1. Il comma 177 afferma che le società operanti nel settore della raccolta on-line e dei servizi annessi devono utilizzare specifici indicatori di profitto, distinti da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento dell'attività¹³⁸, in questo modo è possibile determinare con maggior precisione il reddito connesso alle operazioni con società non residenti.¹³⁹

Il comma 178, invece, spiega che l'acquisto di servizi di pubblicità online e di servizi ausiliari deve essere effettuato solo attraverso bonifico bancario o postale, dal quale devono risultare anche i dati che identificano il beneficiario, oppure con altri strumenti di pagamento che consentano di tracciare pienamente le operazioni di veicolare la partita IVA del beneficiario, inoltre con un provvedimento dell'Agenzia delle entrate sono state stabilite le modalità di trasmissione all'agenzia delle entrate delle informazioni utili ai controlli¹⁴⁰

Questi provvedimenti però non entrarono in vigore, poiché il decreto legislativo 16 del 6 marzo 2014 ha annullato queste modifiche, abrogando¹⁴¹ il comma 33 dell'articolo 1 della legge di stabilità del 2014, secondo il quale i soggetti passivi che volevano acquisire servizi pubblicitari online sarebbero stati obbligati ad acquisirli da soggetti titolari di una partita IVA¹⁴².

Il successivo intervento si ebbe nel 2017 con il decreto n.50 del 2017, il quale stabiliva all'articolo 1-bis che, per una corretta definizione del debito tributario relativo ad un

¹³⁷ Camera dei deputati, "indagine conoscitiva sulla fiscalità digitale, aggiornato al 27 febbraio 2018, http://www.camera.it/leg18/561?appro=pl18_indagine_conoscitiva_sulla_fiscalit_digitale

¹³⁸ Legge 27 dicembre 2013, n. 147, "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)", articolo 1, comma 177.

¹³⁹ http://www.camera.it/leg17/522?tema=evasione_fiscale#5053

¹⁴⁰ Legge 27 dicembre 2013, n. 147, "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)", articolo 1, comma 177

¹⁴¹ l'articolo 2, comma 1, lettera a del decreto legislativo 16 del 2014 ha abrogato il comma 33 dell'articolo 1 della legge di stabilità del 2014

¹⁴² Legge 27 dicembre 2013, n. 147, "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)", articolo 1, comma 33

eventuale stabile organizzazione, era previsto un procedimento di cooperazione per le imprese non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con ricavi superiori a 1 miliardo e che effettuano cessioni di beni e servizi in Italia per un ammontare maggiore a 50 milioni, attraverso società residenti o stabili organizzazioni di società non residenti.¹⁴³

Lo stesso decreto legge aveva stabilito che a partire dal 1° gennaio 2018 vi sarebbe stato un ampliamento del reclamo nel contenzioso tributario alle controversie di un valore pari a cinquantamila euro (a differenza dei precedenti ventimila)¹⁴⁴ e che vi sarebbero state delle modalità semplificate per la definizione delle controversie tributarie, attraverso il pagamento di importi indicati nell'atto impugnato¹⁴⁵ (articolo 11)

Le modifiche più importanti vi furono soprattutto con la legge di bilancio del 2018¹⁴⁶, che introdusse una nuova concezione di stabile organizzazione, modificando alcuni punti dell'art. 162 del DPR. 917/ 1986, con l'obiettivo in particolare di ridurre il collegamento tra la presenza fisica dell'impresa e l'applicazione del regime fiscale

3.2.1 Stabile organizzazione

Con le nuove disposizioni, la stabile organizzazione era ancora considerata una sede fissa situata in un paese attraverso la quale un'impresa non residente poteva svolgere la sua attività in quel territorio e oltre a comprendere una sede direzionale, una succursale, un ufficio, un laboratorio o un'officina¹⁴⁷ vengono aggiunta una significativa presenza economica nel territorio anche in assenza di una consistenza fisica.¹⁴⁸ Inoltre, vengono escluse dalla definizione di “ stabile organizzazione”: le installazioni adibite esclusivamente a deposito o con fini di esposizione o consegna dei beni dell'impresa; la

¹⁴³ Camera dei deputati, “ *contenzioso tributario, interpello e risoluzione stragiudiziale delle controversie*”

http://www.camera.it/leg17/465?tema=contenzioso_tributario#la_cooperazione_e_collaborazione_rafforzata_per_le_multinazionali_non_residenti_in_italia

¹⁴⁴ Art. 10 decreto legge 50 del 2017

http://www.camera.it/leg17/465?tema=contenzioso_tributario#la_cooperazione_e_collaborazione_rafforzata_per_le_multinazionali_non_residenti_in_italia

¹⁴⁵ http://www.camera.it/leg17/465?tema=contenzioso_tributario#la_cooperazione_e_collaborazione_rafforzata_per_le_multinazionali_non_residenti_in_italia

¹⁴⁶ Legge n. 205 del 27 dicembre 2017

¹⁴⁷ DPR. 917/1986, art 162, comma 2

¹⁴⁸ Legge n.205 del 27 dicembre 2017, art. 1 comma 1010, lettera a

disponibilità di beni o merci dell'impresa immagazzinati ai fini di deposito, esposizione, consegna, trasformazione da parte di un'altra impresa; la disponibilità di una sede fissa utilizzata solo per acquistare beni, raccogliere informazioni per l'impresa, per svolgere altre attività per l'impresa di carattere ausiliario.¹⁴⁹ La sede fissa adibita agli usi appena descritti è però considerata una stabile organizzazione nel caso in cui l'impresa che la gestisce svolge la sua attività principale nel territorio dove si trova la stabile organizzazione oppure nel caso non si tratti di attività ausiliarie. In generale, si parla di stabile organizzazione se il soggetto opera per conto di una società non residente e conclude abitualmente contratti in nome dell'impresa.¹⁵⁰ Questo non vale però quando il soggetto opera come agente indipendente e quindi non è strettamente collegato all'impresa.

3.2.2 Altre novità introdotte dalla legge di bilancio 2018

L'art 1 comma 1011 della legge di bilancio del 2018 introduce l'imposta relativa alle operazioni rivolte a soggetti residenti nel territorio italiano, che avvengono sul mercato digitale attraverso l'utilizzo di strumenti elettronici, cioè quasi o completamente automatizzati.¹⁵¹ L'imposta è quella proposta dalla Commissione Europea con un'aliquota del 3%, applicata al corrispettivo che si ottiene dalla transazione digitale (comma 1013) e versata entro il 16 del mese successivo al pagamento per il servizio digitale¹⁵². La legge di bilancio prevede che tutte le disposizioni introdotte in materia di tassazione digitale non debbano comportare maggiori oneri per la finanza pubblica, ma debbano essere utilizzate le risorse già a disposizione¹⁵³.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, a partire dal 2019, potrà effettuare dei controlli per verificare a quali soggetti verrà applicata l'aliquota del 3% e potrà farlo grazie all'utilizzo di due criteri, il primo è che l'impresa deve aver effettuato più di 1500 operazioni nel

¹⁴⁹ *Ibidem*, 1 comma 1010, lettera b. queste disposizioni vanno in sostituzione dei commi da 4 a 7 dell'art 162 del DPR. 917/1986.

¹⁵⁰ *Ibidem*, art. 1 comma 1010, lettera b

¹⁵¹ *Ibidem*, art. 1 comma 1012

¹⁵² NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara a cura dello Studio Legale Tributario Torcello

¹⁵³ *Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, art. 1 comma 1018*

mercato digitale, la seconda è che ha realizzato un valore economico almeno pari a 1500000 euro.¹⁵⁴

3.2.3 Effetti sulle imprese italiane

L'introduzione di un'imposta provvisoria con un'aliquota del 3%, nonostante comporti notevoli vantaggi a livello europeo e globale in futuro, può avere anche conseguenze negative per le imprese italiane. Innanzitutto, la legge di bilancio 2018 prevede l'abolizione del credito d'imposta, che precedentemente era stato previsto per il 6% per le imposte sui redditi, questo potrebbe determinare delle gravi conseguenze per le piccole medie imprese, che avrebbero tratto dei benefici dal credito d'imposta. L'Ufficio Parlamentare di Bilancio ritiene che l'introduzione della web tax costituisca uno svantaggio competitivo per tutte le imprese residenti in Italia che operano nel settore digitale, perché, se da un lato è vero che quest'imposta viene applicata a tutte le imprese, residenti e non, è vero anche che le imprese italiane sono soggette anche ad un'elevata tassazione dovuta al sistema fiscale vigente, che risulta molto più svantaggioso rispetto a quello che viene applicato negli altri paesi dell'Europa. Altri pareri negativi relativi alla web tax sono emersi da uno studio del Sole 24 Ore, il quale ha evidenziato che la web tax comporterebbe, per le imprese residenti, un aumento dell'aliquota implicita fino al 42,9%, dato un margine di profitto del 20% su ogni transazione, mentre le imprese non residenti pagherebbero un'aliquota implicita sulle transazioni digitali pari solo al 15%.

La differenza sulle aliquote da pagare non sarebbe l'unico problema, infatti, il presidente di Netcomm¹⁵⁵, Roberto Liscia, ritiene che con l'introduzione della Web tax, le imprese dovrebbero sostenere dei costi maggiori per i servizi, comportando delle conseguenze negative alla competitività del paese e di conseguenza si ripercuoterebbe sui consumatori che dovrebbero pagare dei prezzi più alti. In conclusione, nonostante gli effetti benefici dell'introduzione della web tax, si dovrebbero integrare degli strumenti a sostegno della competitività del paese.¹⁵⁶

¹⁵⁴ NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara a cura dello Studio Legale Tributario Torcello

¹⁵⁵ Consorzio del Commercio digitale italiano

¹⁵⁶ NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara a cura dello Studio Legale Tributario Torcello

CONCLUSIONE

In questa tesi è stato analizzato innanzitutto il tema della concorrenza fiscale e in particolar modo gli effetti dannosi che può comportare ai vari paesi. L'Unione Europea e l'Ocse hanno capito l'importanza di questo fenomeno e sono intervenute attraverso numerose proposte, volte soprattutto ad un rafforzamento della cooperazione internazionale. Queste proposte e raccomandazioni hanno ridotto in parte i comportamenti dannosi delle giurisdizioni, ma non sono risultati sufficienti, poiché a molti paesi risultava molto più vantaggioso favorire determinati soggetti, attuando una vera e propria discriminazione tra le imprese.

Molti paesi cercano di attrarre gli investimenti delle grandi multinazionali applicando un regime fiscale molto vantaggioso e, negli ultimi anni, l'attenzione dei paradisi fiscali si è catalizzata sulle imprese digitali, che stanno assumendo un ruolo sempre più rilevante. Inizialmente i paradisi fiscali, come Irlanda, Olanda e Lussemburgo si erano mostrati restii a collaborare, ma a seguito di varie inchieste e multe da parte della Commissione Europea, hanno mutato il loro atteggiamento, dimostrandosi favorevoli alla cooperazione e alla lotta all'evasione fiscale. Ciò dimostra che per i paesi è diventato difficile continuare ad attuare pratiche elusive e che ormai si è intrapresa una strada per un'equa tassazione, soprattutto per le imprese digitali.

La web tax, quindi, si propone come una soluzione definitiva per una tassazione equa a livello internazionale, ma dovremo aspettare molto prima che questa possa essere attuata in modo armonizzato in tutti i paesi. Nel frattempo, a partire dal primo gennaio 2019, verranno applicate delle misure temporanee per evitare che l'elusione fiscale da parte delle imprese digitali aumenti ancora di più. La web tax è un progetto a cui la Commissione Europea sta lavorando da molto tempo, ma il tempo che stanno impiegando per poterla mettere in atto dimostra la sua complessità e la sua portata; è difficile, infatti, trovare una soluzione comune a così tanti paesi ed inevitabilmente ci sono degli aspetti negativi per alcuni di essi. L'obiettivo della web tax, infatti, è quello di tassare in modo uniforme i redditi generati dalle imprese digitali, indipendentemente dalla loro presenza fisica, però non tiene conto del fatto che alcune imprese residenti sono soggette ad una tassazione nazionale che può risultare più elevata di quella delle altre giurisdizioni.

Per questo motivo, nonostante la web tax rappresenti un importante step verso una tassazione più equa, i passi da fare in questa direzione sono ancora molti, ciò che è sicuro è che uno degli obiettivi primari dell'Unione Europea è il raggiungimento di un sistema fiscale internazionale equo per tutte le imprese e continuerà a lavorarci finché esso non sarà raggiunto.

BIBLIOGRAFIA

Bussi, C., *“Ecco dove il fisco è più conveniente per le imprese: Irlanda al top”*, Il Sole 24 Ore”, 5 settembre 2016

Cincimino S., Sorci A., *“Federalismo, riforme della contabilità e sei sistemi di controllo”*, Giuffrè, 2012

Commissione Europea, *“Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, misure fiscali considerate”*, 1° dicembre 1997

Commissione Europea, *“COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market”*, 21 settembre 2017

Commissione Europea, *“COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy”*, 21 marzo 2018

Commissione Europea, *“DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”*

Commissione Europea, *“Proposta di direttiva comunitaria, 2016, n. 683”*

Commissione Europea, *“REGOLAMENTO (UE) 2016/679 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO”*, 27 aprile 2016

Criscione A., *“Le regioni provano la concorrenza fiscale”*, Il Sole 24 Ore, 24 agosto 2015

Dello Iacovo, L., *“Come fa il gigante Apple a «risparmiare» miliardi di tasse (attraverso Nevada, Irlanda e i paradisi fiscali)”*, Il Sole 24 Ore, 29 aprile 2012.

Di Donfrancesco, G., *“Tra Apple e l'Irlanda accordo sulle tasse”*, Il Sole 24 Ore, 5 dicembre 2017

DPR. 917/1986, art 162

Garufi S., *“Strategie internazionali di contrasto ai paesi a regime fiscale privilegiato”*, Egea, 2013

Gordon R.A., “*Tax Havens and their use by United States Taxpayers- an Overview*”, 2002

Grazzini L., Petretto, “*Coordinamento e Concorrenza Fiscale nei processi di Federalismo. Una rassegna teorica e alcune considerazioni sul caso italiano*”, 2014

International Monetary Fund, “*Offshore Financial Centers*”, 2000

Legge n.205 del 27 dicembre 2017

Magnani, A., “*L’ Europa litiga ancora sulla Web Tax. Spunta l’assist (a metà) dell’Ocse.*”
Il Sole 24 Ore, 28 aprile 2018

Magnani, A., “*Google: restiamo in Europa ma vogliamo tasse più semplici*”, Il Sole 24 Ore, 9 novembre 2017

Magrini M. “*Giganti digitali dell’elusione fiscale*”, Il Sole 24 Ore, 19 febbraio 2012

Mincuzzi, A “*Inchiesta su Amazon: avrebbe evaso imposte per 130 milioni di euro*”, Il Sole 24 Ore, 28 aprile 2017

Mincuzzi, A., “*Sempre più tax ruling. Così gli Stati Ue si fanno concorrenza fiscale*”, Il Sole 24 Ore, 15 marzo 2018.

Mincuzzi, A., “*Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro*”, Il Sole 24 Ore, 4 maggio 2017.

Navaretti, G., “*Amazon e il fisco globale da armonizzare*”, Il Sole 24 ore, 5 luglio 2014.

OCSE, “*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*”, 1998

OCSE, “*Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*”, Parigi, 1998.

OCSE, “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, 2013.

OCSE, “*Beps actions 8, 9 and 10: revisions to chapter i of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterisation, and special measures)*”, 15 febbraio 2015

Parlamento, Legge 27 dicembre 2013, n. 147, “*disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)*”.

Pignatelli, M., *“Apple, il paradosso dell’Irlanda: ricorso contro la Ue per non incassare i 13 miliardi”*, Il Sole 24 Ore

Pignatelli, M., *“Dublino non sarà più un paradiso per le multinazionali”*, Il Sole 24 Ore, 15 ottobre 2014.

Romano B., *“Multinazionali nel mirino di Bruxelles”*, Il Sole 24 Ore”, 12 giugno 2014

Romano, B., *“Junker si difende: intese fiscali rispettando le regole”*, Il Sole 24 Ore, 13 novembre 2014

Romano, B., *“La Ue: Apple deve risarcire 13 miliardi per vantaggi fiscali illegali in Irlanda”*, Il Sole 24 Ore, 30 agosto 2016

Rusconi, G., *“Ecco come Amazon elude il fisco inglese. Il <<trucco>>? Le controllate pagano royalty sui brevetti e oneri di vendita alla filiale lussemburghese”*, Il Sole 24 Ore, 12 dicembre 2012.

Salvini, L., *“I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese”*, 2014

Santacroce, B., *“Amazon cambia rotta: pagherà più tasse in Europa. Ecco come.”* Il Sole 24 Ore, 26 maggio 2015.

Simonetta, B., *“I <<guai>> europei che ostacolano Amazon, dal fisco ai sindacati”*, Il Sole 24 Ore, 5 luglio 2014.

Studio legale tributario Torcello, NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara

Tiebout, C.M., *“A pure theory of local expenditures”*, Journal of Political Economy 64, no. 5 (Oct., 1956)

Valsania, M., *“Per Tim Cook la multa Ue ad Apple è una <<totale sciocchezza>>”*, Il Sole 24 Ore, 1 settembre 2016.

Vandenhende S., *“The Eu and tax avoidance by multinational corporations: a multiple streams analysis of proposal for a common consolidated corporate tax base”*

Zucman G., *“The hidden wealth of Nations: The scourge of Tax Havens”*, 2015

SITOGRAFIA

“Amazon pagherà al fisco italiano 100 milioni di euro”, Il Sole 24 Ore, 15 dicembre 2017.

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-12-15/amazon-paghera-fisco-italiano-100-milioni-euro-134720.shtml?uuid=AEyan1SD&fromSearch>

“Apple dovrà pagare 318 milioni di euro al fisco italiano”, Il Sole 24 Ore, 30 dicembre 2015.

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2015-12-30/apple-dovra-pagare-318-milioni-euro-fisco-italiano-111446.shtml?uuid=ACTwzr1B>

“Apple: intesa con Dublino sulle tasse non pagate”, Il Sole 24 Ore, 25 aprile 2018

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-04-25/apple-intesa-dublino-tasse-non-pagate-093718.shtml?uuid=AEtba6dE&fromSearch>

“Così si è spezzato il «sandwich» olandese”, Il Sole 24 Ore, 5 maggio 2017.

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2017-05-05/cosi-si-e-spezzato-sandwich-olandese-063701.shtml?uuid=AEJitnGB&fromSearch>

“Fisco, sulle multinazionali il Lussemburgo si mette in linea con la Ue”, Il Sole 24 Ore, 27 dicembre 2016.

“Il Senato Usa accusa i vertici della Apple: «Elusione fiscale per decine di miliardi di dollari»», Il Sole 24 Ore, 21 maggio 2013.

<http://www.ilsole24ore.com/art/finanza-e-mercati/2013-05-21/senato-accusa-vertici-apple-072852.shtml?uuid=AbBy9hxH&fromSearch>

“L’arma delle tasse in mano all’Irlanda”, Il Sole 24 Ore, 6 novembre 2014

<http://www.ilsole24ore.com/art/commenti-e-idee/2014-11-06/l-arma-tasse-mano-irlanda-064050.shtml?uuid=AB43UrAC&fromSearch>

“La Commissione Ue: Amazon ha beneficiato di aiuti di Stato in Lussemburgo”, Il Sole 24 Ore, 16 gennaio 2015.

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2015-01-16/la-commissione-ue-amazon-ha-beneficiato-aiuti-stato-lussemburgo-165109.shtml?uuid=ABJtdCfC&fromSearch>

“*La Guardia di finanza contro Google Italy: «Riescono a non pagare le tasse nel nostro paese»*”, Il Sole 24 Ore, 28 novembre 2012.

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2012-11-28/fisco-ceriani-lunedì-corso-144926.shtml?uuid=Ab2hiC7G&fromSearch>

“*Occupato Apple Store a Parigi: «Cupertino paghi i 13 miliardi di euro di tasse dovute all’Ue»*”, Il Sole 24 Ore, 3 dicembre 2017. <http://www.ilsole24ore.com/art/mondo/2017-12-03/occupato-apple-store-parigi-cupertino-paghi-13-miliardi-euro-tasse-dovute-all-ue-153054.shtml?uuid=AE9vxgMD&fromSearch>

Camera dei deputati, “contenzioso tributario, interpello e risoluzione stragiudiziale delle controversie”:

http://www.camera.it/leg17/465?tema=contenzioso_tributario#la_cooperazione_e_collaborazione_rafforzata_per_le_multinazionali_non_residenti_in_italia

Camera dei deputati, “indagine conoscitiva sulla fiscalità digitale, aggiornato al 27 febbraio 2018:

http://www.camera.it/leg18/561?appro=pl18_indagine_conoscitiva_sulla_fiscalit_digitale

Camera dei deputati, “la fiscalità nell’economia digitale“, aggiornato al 27 febbraio 2018, http://www.camera.it/leg17/522?tema=evasione_fiscale#5053

Che differenza fra evasione ed elusione fiscale? Vademecum sui termini della fiscalità: <http://www.europarl.europa.eu/news/it/headlines/economy/20150529STO61068/che-differenza-fra-evasione-ed-elusione-fiscale-vademecum-sulla-fiscalita>

Commissione europea (Comunicato stampa): *Tassazione digitale: la Commissione propone nuove misure per garantire che tutte le imprese paghino la loro giusta quota di tasse nell’UE*, Bruxelles, 21 marzo 2018. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_it.htm

http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2016-12-27/fisco-multinazionali-lussemburgo-si-mette-linea-la-ue-131356_PRV.shtml?uuid=ADGLH9KC&fromSearch

Unione Europea: concorrenza https://europa.eu/european-union/topics/competition_it

Web tax sal 2019: cos'è, come funziona: <https://www.guidafisco.it/web-tax-italia-cos-e-come-funziona-imposta-sulle-transazioni-digitali-1999>