

Dipartimento
di Impresa e Management

Cattedra di *Scienza delle Finanze*

*La realtà delle piattaforme
multilaterali e la loro
tassazione: la Web Tax a
livello comunitario e
internazionale*

Relatore

Prof. Mauro Marè

Candidato

*Pierluigi Barbaro
Matricola 223991*

Anno accademico 2019/2020

Al Prof. Marè, i cui insegnamenti sono stati fonte di ispirazione per la stesura di questo elaborato

Alla mia famiglia per avermi sempre sostenuto specialmente nei momenti difficili

Ai miei amici per i momenti di leggerezza passati insieme

A Francesca per tutto quello che fa per me

Sommario

CAPITOLO 1. INTRODUZIONE	4
CAPITOLO 2. L'ECONOMIA DELLE PIATTAFORME MULTILATERALI E LE RAGIONI DI UNA WEB TAX	7
2.1. BUSINESS UNILATERALI E BUSINESS MULTILATERALI	7
2.2. UNA PIATTAFORMA, MILIONI DI STAKEHOLDERS	10
2.3. IL CONCETTO DI MASSA CRITICA	12
2.4. GLI EFFETTI DI RETE	14
2.5. I SISTEMI DI PRICING DELLE PIATTAFORME MULTILATERALI: "SUBSIDY SIDE" E "MONEY SIDE"	16
2.6. NUOVE REALTÀ, NUOVI PROBLEMI: LA TASSAZIONE DELLE PIATTAFORME MULTILATERALI.....	20
CAPITOLO 3. LE PROPOSTE DELL'OCSE	23
3.1. I PRIMI PASSI VERSO UNA SOLUZIONE GLOBALE.....	23
3.2. IL "BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROGRAM"	26
3.2.1. LE 15 AZIONI DELL'INCLUSIVE FRAMEWORK	27
3.3. L'INTERIM REPORT E IL PROGRAMME OF WORK	32
3.3.1 IL PRIMO PILASTRO.....	34
3.3.2 IL SECONDO PILASTRO.....	38
CAPITOLO 4. LE PROPOSTE DELLA COMMISSIONE EUROPEA	41
4.1. UNA STRADA PIENA DI INSIDIE	41
4.2. LE TAPPE PER LA WEB TAX EUROPEA	43
4.3. LA PROPOSTA DI DIRETTIVA 147:.....	45
4.3.1. BASE GIURIDICA, SUSSIDIARIETÀ E PROPORZIONALITÀ	46
4.3.2. CONSULTAZIONE DEI PORTATORI DI INTERESSI E VALUTAZIONE D'IMPATTO	47
4.3.3. ARTICOLO 2: CAMPO DI APPLICAZIONE	48
4.3.4. ARTICOLO 3: DEFINIZIONI	48
4.3.5. ARTICOLO 4: PRESENZA DIGITALE SIGNIFICATIVA.....	49
4.3.6. ARTICOLO 5: UTILI ATTRIBIBILI ALLA PRESENZA DIGITALE SIGNIFICATIVA	50
4.3.7. ARTICOLI SUCCESSIVI	51
4.4. LA DIRETTIVA 148.....	52
4.4.1. ARTICOLO 3: RICAVI IMPONIBILI	53
4.4.2. ARTICOLO 4: SOGGETTO PASSIVO	54
4.4.3. ARTICOLO 5: LUOGO D'IMPOSIZIONE.....	54
CAPITOLO 5. LE PRINCIPALI APPLICAZIONI DI WEB TAX	56
5.1. FRANCIA.....	56
5.2. REGNO UNITO	57
5.3. ITALIA	59
5.3.1. LA PROPOSTA "BOCCIA"	59
5.3.2. LEGGE DI BILANCIO 2018.....	60
5.3.3. LEGGE DI BILANCIO 2019	62
5.4. SPAGNA	64
CAPITOLO 6. CONCLUSIONI	66

Capitolo 1. Introduzione

Nel corso della storia si sono susseguite incredibili innovazioni che hanno comportato cambiamenti radicali in ogni ambito, lavorativo e non. Ogni settore ha dovuto prepararsi a nuove sfide e fronteggiare difficoltà sempre diverse, sfruttando le menti più brillanti e gli strumenti più utili a disposizione, talvolta anche creandone di nuovi, per non rimanere indietro sulla linea del tempo e abbracciare il cambiamento e il progresso. Prendendo in esame il settore economico, le radicali trasformazioni e innovazioni occorse negli anni hanno costretto gli attori dell'economia a ripensare ogni aspetto, divenendo essi partecipi del progresso stesso. Si pensi ai primi manager alle prese con la catena di montaggio, ai primi lavoratori figli delle lotte sindacali, alle prime istituzioni finanziarie che secoli fa cominciarono a gestire il denaro altrui, o ai governi di oggi che devono fronteggiare gli effetti della digitalizzazione e cercare di rendere equo il sistema economico. Una delle realtà più stimolanti degli ultimi anni è quella delle piattaforme multilaterali: colossi come Airbnb, Spotify, Facebook, Google sono solo alcune delle numerose aziende che possono essere accolte sotto il nome di piattaforma multilaterale, creature semplici per gli utenti ma estremamente complesse nella loro struttura che hanno costretto, e continueranno a farlo, milioni di persone a ripensare il modo di approcciare alcuni aspetti delle proprie vite, e che più nel concreto hanno imposto ai governi di stravolgere il modo di pensare a come interagire con loro, sfruttarle e tassarle. Al giorno d'oggi le grandi aziende del web riescono sempre meglio a sfruttare le scappatoie concesse da sistemi fiscali inadeguati, riuscendo a evadere le tasse nei paesi in cui la tassazione è più severa, spostando i profitti nei cosiddetti "paradisi fiscali", facendo perdere in tal modo miliardi di euro ogni anno ai bilanci degli Stati

sovrani. I fenomeni di “base erosion” (erosione della base imponibile) e di “profit shifting (traslazione dei profitti) sono diventati oggi i grandi nemici delle autorità fiscali e di conseguenza dei governi, impegnati nel trovare una soluzione ad un problema concettuale prima ancora che economico: cambiare i paradigmi della fiscalità moderna.

Nel capitolo 2 del presente elaborato verrà fatta una panoramica su quello che è il mondo delle piattaforme multilaterali, analizzandone caratteristiche, differenze rispetto ai business tradizionali, e modi attraverso i quali riescono ad emergere. Verranno inoltre sottolineate le criticità che tali business creano all’interno del sistema economico, in quanto i nuovi modi di creare profitti rendono più complicato per le autorità fiscali inquadrare le piattaforme all’interno del sistema vigente, favorendo disallineamenti in ambito di tassazione societaria. Successivamente verranno affrontate nel capitolo 3 le proposte dell’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) in merito ai problemi in ambito di tassazione delle imprese digitali, introducendo e approfondendo il programma BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”) e il Public Consultation Document, con tutte le difficoltà che comporta il tentativo di trovare un accordo globale su un argomento così delicato, cercando di bilanciare gli interessi di Stati con idee ed obiettivi diversi e spesso contrapposti. L’OCSE, infatti, conta al suo interno 37 paesi e tra di essi ve ne sono alcuni che tentano di risolvere il problema in modo costruttivo, mentre altri elaborano manovre ostruzionistiche e temporeggiamenti, in quanto sono loro il problema stesso.

Si arriva così al capitolo 4, nel quale vengono esaminate le proposte della Commissione europea per raggiungere un accordo in merito alla web tax, la tassa che dovrebbe stravolgere il modo con cui le aziende digitali vengono tassate, eliminando le incredibili disparità odierne. In primo luogo si sottolineano le tappe del percorso fatto dalla UE, per poi

focalizzare l'attenzione sulle direttive 147 e 148, i veri pilastri sui quali gli Stati dell'Unione intendono poggiare la tassazione dei giganti del web; queste direttive si concentrano sul fatto che per un'azienda digitale non è più necessario avere una "stabile organizzazione" in un dato paese, principio su cui vertono oggi i sistemi fiscali, in quanto per loro è possibile ottenere ricavi solo grazie al web e alla digitalizzazione. Concetti come "servizi digitali", "presenza digitale significativa" e "pubblicità mirata" devono entrare a far parte del lessico fiscale e anche l'Unione europea (la più colpita dai fenomeni di evasione, come vedremo più avanti) si è accorta di questa necessaria svolta.

Verranno infine, nel capitolo 5, presentate le principali esperienze di Web tax in giro per l'Europa, con un breve approfondimento per le vicende italiane, discutendo di tutte le difficoltà che questi paesi stanno affrontando; in primo luogo per la difficoltà intrinseca della materia, come detto nuova e ricca di insidie, ma soprattutto per l'opposizione degli Stati Uniti, le cui aziende risulterebbero le più colpite da una tassa sulle attività digitali, arrivati a minacciare dazi sui prodotti europei in caso di approvazione delle nuove imposte, complicando ulteriormente una partita che è sempre più una battaglia politica.

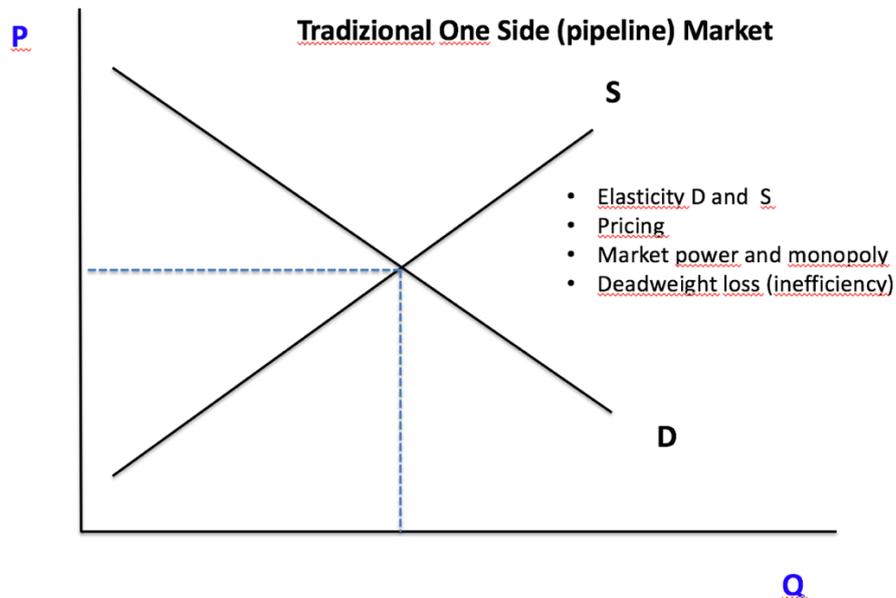
Capitolo 2. L'economia delle piattaforme multilaterali e le ragioni di una web tax

2.1. Business unilaterali e business multilaterali

Consideriamo un business classico come una gelateria: il proprietario della gelateria compra gli ingredienti dai suoi fornitori (latte, panna, cioccolato, vaschette... i suoi input), combinerà gli input per produrre un output (il gelato), infine venderà il gelato ai suoi clienti ad un prezzo presumibilmente superiore al costo che ha impiegato per produrre il singolo gelato, per coprire appunto i costi e ottenere un profitto (margine). Si tratta di un caso standard, comune a milioni e milioni di altri business presenti sulla faccia della terra da milioni di anni: l'imprenditore trasforma input in output e li vende al cliente. Nel corso di questa transazione il gelataio deve necessariamente interagire con due "lati", due parti, ovvero i suoi fornitori e i suoi clienti, ognuno con le sue caratteristiche: il fornitore offrirà dei prezzi per il latte e la panna e starà al gelataio cercare di unire convenienza e qualità; e toccherà sempre a lui stabilire il prezzo dei gelati per cercare di offrire prezzi vantaggiosi ai clienti ma rendendo il suo business profittevole. Va notato tuttavia, che le due parti con cui il gelataio ha a che fare (fornitori e clienti) non interagiscono mai tra di loro: una famiglia che compra il gelato (e allo stesso modo una lavatrice, una macchina, una borsa) non entra mai in contatto direttamente con l'azienda che produce il latte e viceversa, bensì interagirà solamente con il gelataio. Per questo motivo questo tipo di business viene denominato unilaterale, poiché il generico imprenditore dovrà sì avere a che fare con due parti, ma mai con entrambe

contemporaneamente, queste parti non entreranno mai (seppur con rare eccezioni) in contatto, e l'imprenditore gestirà il suo business occupandosi di ogni parte in momenti separati, gestendo i bisogni e le richieste di ognuna di esse separatamente. Ora invece consideriamo un business come Uber: Uber connette due gruppi di persone: coloro che vogliono guadagnare offrendo un servizio di taxi attraverso la propria automobile, e coloro i quali necessitano di questa funzione per spostarsi da una parte ad un'altra di una determinata città dove Uber è disponibile. Un business di questo tipo è il classico esempio di piattaforma multilaterale. Aziende come Uber, Alibaba, Apple, Facebook, Google, Visa hanno tutte una caratteristica in comune: connettono gruppi di persone con bisogni che possono essere soddisfatti sfruttando il servizio offerto dalla piattaforma in questione. Per esempio Youtube unisce le persone che vogliono postare video sulla rete e persone che desiderano guardare tali video; Visa facilita i pagamenti elettronici facendo "incontrare" tramite le proprie carte di credito negozianti e venditori; Spotify soddisfa i bisogni di chi vuole ascoltare della musica e di chi la musica la produce. Tutte queste piattaforme facilitano l'intermediazione diretta di due o più gruppi di clienti/consumatori, stravolgendo completamente molte delle teorie economiche studiate nelle università per i business tradizionali: la maggior parte delle formule ricavate dalla letteratura economica nell'ultimo secolo sono funzionanti e applicabili ai business tradizionali come la gelateria di cui si parlava sopra, ma ci si è accorti che tali formule e teorie non riescono a raccontare fedelmente la realtà delle piattaforme multilaterali; mentre per la gelateria gli input sono il latte e la panna, da combinare e vendere ai clienti, per le piattaforme gli input sono i clienti stessi, come verrà spiegato tra poco, un cambiamento di prospettiva decisivo e ancora non compreso a fondo da alcuni attori dello scenario economico, i quali stanno cercando a fatica di stare al passo del cambiamento.

Scendendo più nel dettaglio, un business tradizionale, come detto in precedenza, interagisce con una parte alla volta, dovendo gestire curve di domanda e di offerta standard, deadweight loss, inefficienza, elasticità ecc...



1

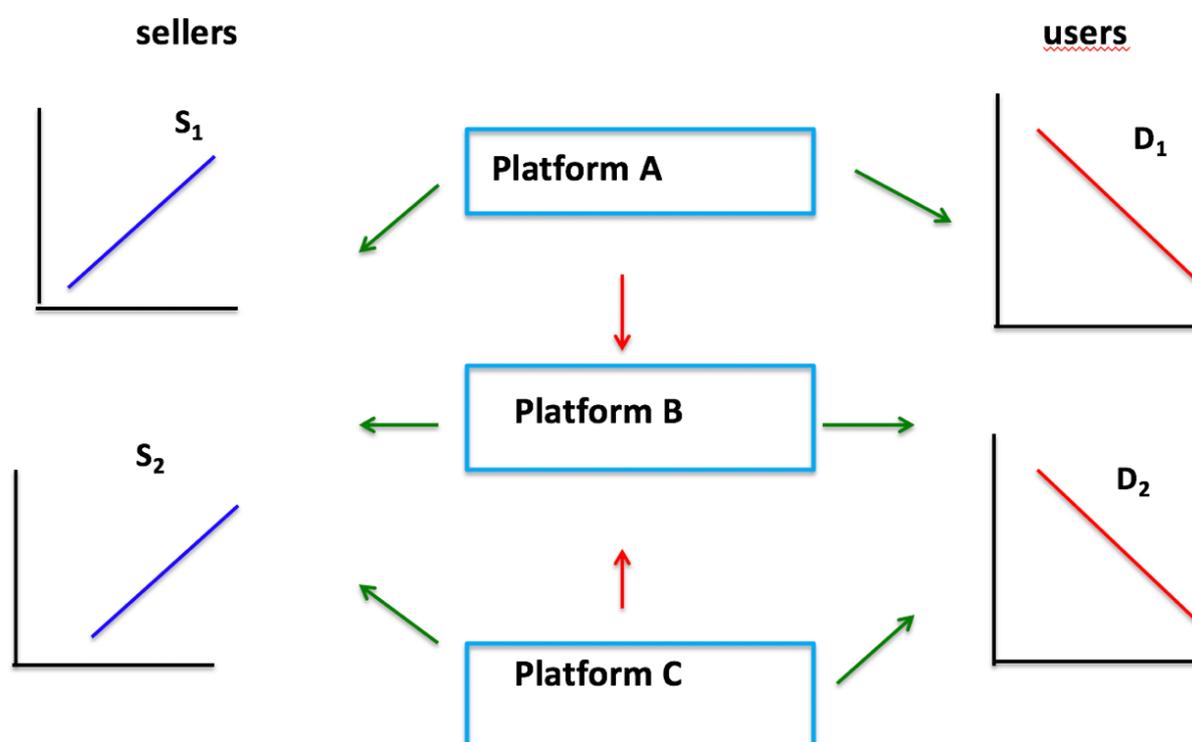
Una piattaforma multilaterale, invece, deve essere in grado di equilibrare gli interessi di ogni parte con cui interagisce, facendo in modo di rendere interessante il servizio rispettando le richieste dei gruppi e facilitando il dialogo tra i membri degli stessi. La vera sfida di questi nuovi business è proprio questa: cercare di tenere tutti sulla “piattaforma virtuale”, una metafora che rende bene l’idea della complessità che i manager incontrano nel mandare avanti aziende di questo tipo, andando incontro al rischio di far affondare la nave se caricata in modo disomogeneo, sia che si parli di decisioni di pricing (come vedremo più avanti), o di scelte operative, di marketing, finanziarie...

¹ Mauro Marè, Corso di Scienza delle Finanze, 2019, lezione “La tassazione dell’economia digitale”

2.2. Una piattaforma, milioni di Stakeholders

Quando una piattaforma è attiva e funzionante, decine e decine di stakeholders sono pronti ad interagire con essa e sono ovviamente intenzionati ad ottenere il servizio migliore e al prezzo minore possibile: parliamo di clienti e fornitori tra i più disparati, tutti che necessitano contemporaneamente un adeguato ed efficiente funzionamento della piattaforma, chiamata quindi a soddisfare bisogni diversificati e talvolta in contrasto fra loro. Prendiamo in considerazione Facebook: il più usato social media al mondo deve far fronte a milioni di accessi giornalieri, da una parte all'altra del globo, cercando di rendere l'esperienza di fruizione la migliore possibile. Tutti gli utenti di Facebook desiderano di trovare in timeline articoli interessanti, foto e video di amici e parenti, notizie in continuo aggiornamento, avendo la possibilità di uploadare loro stessi contenuti sulla propria bacheca; qui si incontra la prima difficoltà, comune tuttavia anche ai business tradizionali, ovvero l'eterogeneità dei bisogni e dei gradi di soddisfazione degli utenti che impongono al gestore di richiedere costanti feedback e la costruzione di algoritmi soprafiniti che aiutino a rendere l'esperienza gradevole per ogni consumatore/cliente. Ciò considerato, Facebook deve far fronte, tra gli altri, anche alle richieste degli inserzionisti pubblicitari, i quali partecipano ad una buona fetta dei ricavi di ogni piattaforma web. Se da un lato i soldi di un'inserzionista sono vitali per Facebook, dall'altro un utente potrebbe ritenersi insoddisfatto ogniqualvolta si trova costretto a dover guardare un video pubblicitario per accedere ad un contenuto cui è interessato. L'equilibrio di cui si parlava sopra è esattamente questo: Facebook deve saper bilanciare i desideri degli inserzionisti e degli utenti per garantire un futuro alla piattaforma, che potrà sopravvivere solo riuscendo a mantenere questo equilibrio, gestendo in modo

ottimale il trade-off pubblicità/fruizione. Quello di Facebook è solo un esempio di quelli che sono i problemi con i quali una piattaforma multilaterale deve necessariamente convivere e che deve cercare di risolvere (la stessa compagnia di Zuckerberg è chiamata a gestire decine di questi trade-off, essendo coinvolti numerosi attori, sviluppatori di app, creatori di contenuti, fruitori, aziende che creano propri account...). Come tutti i business anche le piattaforme devono gestire la concorrenza, anche se nel mondo di oggi è sempre meno raro accorgersi di quanto alcune aziende, seppur acerrime rivali, sappiano talvolta collaborare per cercare di rendere l'ambiente in cui operano meno ostile. Il mondo delle piattaforme è difficilmente catalogabile sfruttando i canoni tradizionali della letteratura economica, ma se si volesse fare un tentativo potrebbe risultare grosso modo così:



2

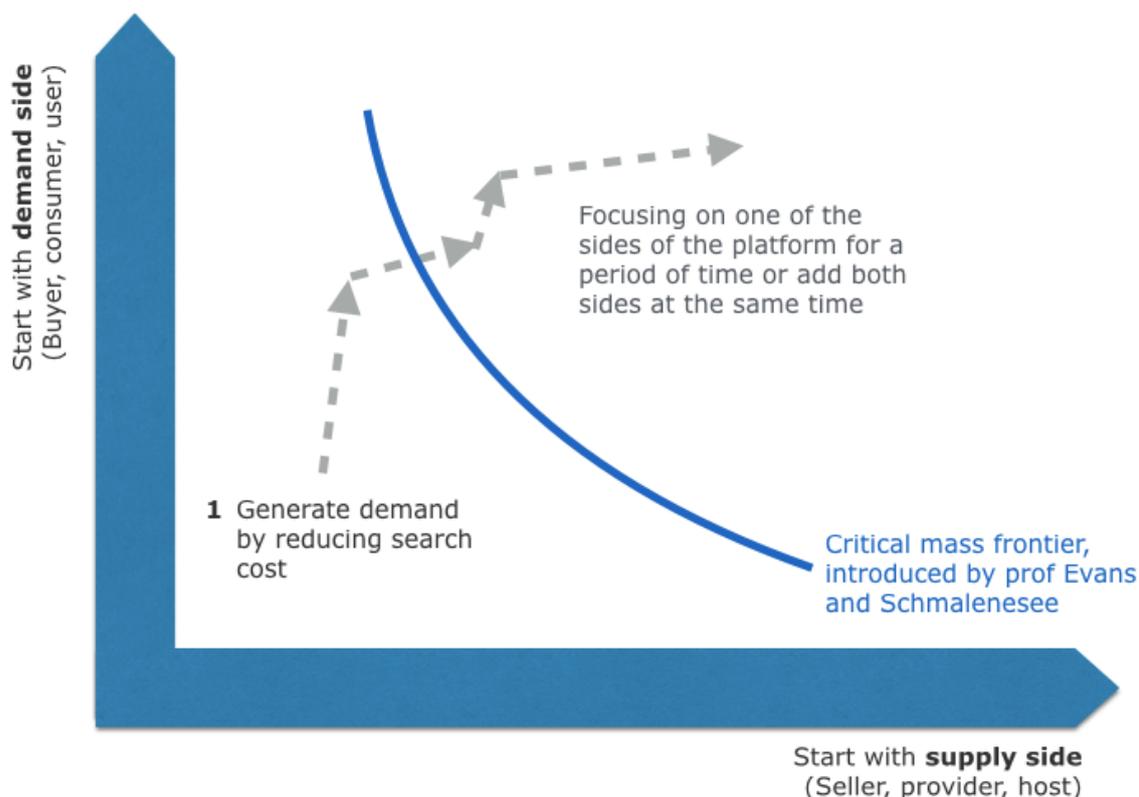
² Mauro Marè, Corso di Scienza delle Finanze, 2019, lezione "La tassazione dell'economia digitale"

2.3. Il concetto di massa critica

Per una piattaforma multilaterale è quindi fondamentale bilanciare tutte le parti con cui opera, ma per funzionare in modo ottimale (e quindi essere profittevole) deve necessariamente riuscire ad attrarre un sufficiente numero di clienti/fruitori del servizio: è il concetto della massa critica. Il concetto di massa critica è preso in prestito dalla scienza (in particolare l'ambito della fusione nucleare), ma riesce a spiegare bene anche il fenomeno delle piattaforme, o meglio le condizioni grazie alle quali questo tipo di business riesce a fiorire e durare nel tempo.

Prendiamo in esame la più importante piattaforma di condivisione di video presente sul web: YouTube; YouTube viene creata nel 2005 e su questa piattaforma vengono caricate circa 500 ore di video al minuto (2019); nei primi mesi di vita, i creatori dovettero lottare per mantenere il loro progetto vivo, talvolta anche pagando sconosciuti per fargli caricare contenuti sulla piattaforma, e tutto ciò per raggiungere un numero adeguato di video, in modo tale da attrarre sempre più persone sul sito. Questa è stata la formula vincente di YouTube: con un numero alto di video le persone interessate a guardarli sono più invogliate ad accedere al sito, mentre coloro i quali intendono postarli sono più contenti in quanto più persone accedono e quindi c'è più probabilità che i loro video vengano visti e apprezzati. Questo processo aumenta esponenzialmente il numero di accessi al sito e ciò invoglia anche gli inserzionisti ad investire, creando un modo per gli sviluppatori della piattaforma di renderla profittevole e duratura. YouTube ha oggi l'incredibile successo che ha proprio perché è riuscita all'inizio della sua avventura ad attrarre molte persone e a sviluppare la massa critica di cui si parlava poc'anzi; ottenere questo risultato è tutt'altro che semplice, ed è il frutto della combinazione di intuito, abilità e investimenti iniziali fatti nel modo giusto,

ma purtroppo sono molte le aziende che non riescono a combinare bene queste variabili e perciò non riescono a creare la massa critica necessaria per far prendere il volo alle proprie piattaforme. In questi casi si parla di frontiera³ per indicare la linea al di sotto della quale una piattaforma non riesce ad emergere e a sopravvivere al mercato: se l'azienda riesce ad ottenere un numero totale di clienti che le permetta di stare nella parte in alto a destra del grafico (oltre la linea di frontiera), essa potrà crescere con relativa tranquillità e portare profitti; di contro, qualora non riuscisse nel suo intento, e quindi il numero di clienti totale ricadesse sotto la linea di frontiera, i manager incontreranno serie difficoltà a rendere l'azienda profittevole ed essa si spegnerà dopo poco. Il grafico è semplificato e rappresenta un business con due sole tipologie di clienti, ma può essere facilmente adattato per business multilaterali.



Rappresentazione grafica della linea di frontiera e della costruzione di massa critica⁴

³ Evans, D. Schmalensee, R. "Matchmakers", 2016, Harvard Business Review Press, pagina 76

⁴ Uenlue, M. "Platform Business Model: how to get started", 24 maggio 2017, innovationtactics.com

2.4. Gli effetti di rete

Un altro importante aspetto che riguarda le piattaforme multilaterali è quello delle esternalità, o gli effetti di rete. Si parla di esternalità nei casi in cui una certa azione di un soggetto produce conseguenze su un altro soggetto⁵. Le esternalità possono essere chiamate anche effetti di rete in quanto i consumatori di un bene o servizio sono “legati” da una sorta di rete invisibile, e i loro comportamenti influenzano i comportamenti degli altri clienti e dell’azienda stessa che produce il bene o servizio. Gli effetti di rete possono essere diretti o indiretti, positivi o negativi.

- Gli effetti di rete si dicono diretti nel caso in cui più persone sono collegate ad una rete, meglio è per le persone collegate ad essa. Il concetto di effetto diretto è facilmente intuibile se si pensa alle compagnie telefoniche: è ovvio che maggiore è il numero di persone che possiedono un telefono, maggiore è il valore del telefono stesso (inteso come bene generico), per la possibilità di parlare con diversi interlocutori. In questo esempio i clienti fanno parte tutti dello stesso gruppo, ovvero persone col desiderio di chiamare altre persone, ed è questa la differenza più marcata tra gli effetti diretti e indiretti di rete. Questi ultimi, infatti, si riferiscono al fatto che un gruppo di consumatori definisce il valore di una piattaforma in base al numero di membri presenti in un diverso gruppo di consumatori; cercando di essere più chiari, gli individui che sono interessati a guardare video su YouTube (ipotetico gruppo 1) valuteranno questa piattaforma in base al numero di video postati dagli altri utilizzatori (gruppo 2): più video ci sono sul sito, più apprezzeranno il sito stesso. Chiaramente il

⁵ Banton, C. (2019), Investopedia.com, “Network Effect”, 15 ottobre

discorso è speculare (il gruppo 2 è interessato alla quantità di persone presenti nel gruppo 1 per il discorso fatto in precedenza). Gli effetti indiretti di rete sono più interessanti da osservare quando si parla di piattaforme per la natura intrinseca delle stesse: dovendo coniugare i bisogni di più gruppi di consumatori esse sono altamente suscettibili agli effetti indiretti, ed inoltre i manager sono molto attenti nello sfruttare tali effetti e nel tentare di intercettare i bisogni di ogni gruppo. Se una piattaforma nasce principalmente per far interagire e cooperare diversi gruppi di clienti, risulta evidente che il modo attraverso il quale questi gruppi interagiscono e le reazioni che questi contatti provocano sono cruciali per il buon funzionamento e la redditività del servizio;

- Gli effetti di rete possono essere, oltre che diretti o indiretti, positivi o negativi. I più comuni effetti negativi quando si parla di piattaforme sono quelli legati alle pubblicità, in quanto i gestori devono necessariamente vendere spazi pubblicitari o banner per guadagnare, andando incontro tuttavia all'insoddisfazione dei clienti, spesso non soddisfatti o infastiditi da queste inserzioni: il trade-off di cui si parlava nelle pagine precedenti è qui chiarissimo, ed è compito del manager riuscire a gestire questi problemi, seppur molto comuni. Più rari sono invece gli effetti diretti negativi, ovvero gli effetti che si ottengono quando i membri di un gruppo devono competere tra di loro per matchare con i membri di un altro gruppo: un individuo appartenente ad un gruppo è chiaramente più soddisfatto quando il suo gruppo è meno numeroso, per evitare troppa concorrenza e quindi competizione, in modo tale da essere favorito nell'individuare la persona dell'altro gruppo che meglio si addice ai suoi bisogni.

Gli effetti di rete dimostrano che i diversi gruppi cui una piattaforma si rivolge si influenzano l'un l'altro, e che questa influenza risulta critica nella gestione della piattaforma stessa.

2.5. I sistemi di pricing delle piattaforme multilaterali: “Subsidy side” e “Money side”

Un importante aspetto di ogni business esistente è quello del pricing, ovvero chi, quando e in che modo una piattaforma fa pagare i suoi sottoscrittori e come, sostanzialmente, guadagna. Come già ripetutamente spiegato, le piattaforme cercano di far interagire gruppi di clienti con interessi e bisogni diversi, eliminando le frizioni che impediscono loro di collaborare e offrendo un servizio utile per entrambi. Ogni gruppo, o lato, ha quindi desideri diversi, che si esplicano in curve di domanda diverse, e come visto prima gli effetti di rete indiretti spiegano bene come sia possibile che le diverse “domande” dei gruppi siano correlate e addirittura interdipendenti: se un componente del gruppo 1 si comporta in un dato modo, un componente del gruppo 2 adatterà le sue decisioni di conseguenza, e allo stesso modo la piattaforma. Questa interdipendenza delle domande è un aspetto che è stato ignorato per anni dalla letteratura economica, visto che si parla di una situazione che è molto rara se si prendono in considerazione i business tradizionali, se non completamente assente. Le piattaforme multilaterali hanno introdotto metodi di pricing innovativi in totale discontinuità con il passato, supportati da tecnologie e strumenti nuovi, capaci di stravolgere il business model di un'azienda. Torniamo alla nostra gelateria: il gelataio non ha molte opzioni per guadagnare, si trova costretto a caricare i clienti di un prezzo che superi il costo che serve per produrre ogni gelato; può certamente offrire sconti, promozioni, buoni, ma il suo margine di

manovra è relativamente basso e circostanziato. Se l'imprenditore riesce a piazzare il gelato ad un prezzo superiore al costo, i suoi profitti dipenderanno (semplificando molto) da quanto è ampio questo margine (ricavi-costi) e dal numero di gelati che riesce a vendere, e come la gelateria ragionano altre moltissime aziende di questo tipo. Per le piattaforme invece è molto diverso. Innanzitutto esse abbiamo visto che ragionano interagendo con più lati e di conseguenza hanno più margine di scelta: chi pagherà il servizio? Solo un gruppo? Tutti i gruppi? Gruppi esterni alla piattaforma? Per semplificare le cose ragioniamo su una piattaforma bilaterale. È stato notato che le piattaforme scelgono tra tre soluzioni: o scelgono di far pagare ai partecipanti di un lato un prezzo che non copre il costo marginale per quel tipo di servizio, o non li fanno pagare affatto, o addirittura li premiano con delle piccole ricompense per aver usato il servizio. Queste sono decisioni in netta controtendenza rispetto a tutte quelle prese nei business studiati durante i corsi di economia, nei quali imporre un prezzo inferiore al costo marginale equivale ad una perdita quasi certa: se il gelataio comprasse gli ingredienti per un gelato a 50 centesimi e rivendesse il prodotto finito a 45 centesimi, come potrebbe mai arrivare a fine mese? È esattamente ciò che molte piattaforme fanno, e con estremo successo. Il lato della piattaforma che è interessato da queste dinamiche è detto "Subsidy side"⁶, lato della sovvenzione. Ma una piattaforma per vivere deve risultare profittevole, ed è per questo motivo che l'altro lato è detto "Money side", lato del denaro. La piattaforma impone ai partecipanti di questo lato prezzi che sono superiori ai costi marginali, ottenendo così un profitto che deve necessariamente coprire anche la perdita (se presente) dovuta alle scelte di prezzo del lato sussidio; in questo modo aziende come Visa e N26 riescono a guadagnare senza imporre costi ai clienti di un particolare gruppo (nel caso delle

⁶ Evans, D. Schmalensee, R. "Matchmakers", 2016, Harvard Business Review Press, pagina 93

carte di credito i compratori spesso non incorrono in costi eccessivi e anzi ricevono ricompense per la fedeltà, mentre al contrario i negozianti sono caricati di una commissione). Un esempio calzante è quello delle riviste di moda: tali articoli vengono venduti in edicola per pochi euro, sebbene i costi che le aziende affrontano per produrre una singola rivista siano molto superiori (basti pensare alla stampa di centinaia di pagina a colori in alta definizione, alla distribuzione, al compenso di chi scrive sul giornale...); i grandi nomi delle riviste (Vanity Fair, Vogue), tuttavia, sono consapevoli del fatto che riusciranno ad ottenere grandi guadagni dalle pagine pubblicitarie inserite nel prodotto. Sfogliando una rivista è abbastanza comune trovare decine e decine di pagine interamente dedicate alle pubblicità, che quindi fungono da principale fonte di reddito per chi gestisce l'azienda. In questo esempio abbiamo due lati, i clienti che comprano la rivista fanno parte del subsidy side, ovvero pagano un prezzo contenuto che scaturisce una perdita temporanea per l'azienda produttrice, mentre invece gli inserzionisti costituiscono il money side, attraverso il quale l'azienda copre le perdite derivanti dal subsidy side e riesce ad ottenere un profitto da ogni singolo prodotto venduto. Questo esempio ci fa riflettere anche su un altro aspetto: le piattaforme multilaterali hanno avuto una incredibile accelerata grazie alle innovazioni tecnologiche, ma questo tipo di business è presente da tempo nel sistema economico, era solo più raro. Se pensiamo oggi alle piattaforme più comuni e utilizzate (Facebook, Google, Uber, Youtube...) è indubbio che le innovazioni nel campo delle telecomunicazioni abbiano giocato un ruolo fondamentale nello sviluppo di tali aziende: la rete Internet, gli smartphone, il worldwideweb, stanno radicalmente cambiando il nostro modo di vivere la quotidianità e di approcciarci alle cose più semplici in modi totalmente nuovi e che in pochi si sarebbero aspettati. Le piattaforme hanno solo beneficiato di questi processi, riuscendo ad abbattere

i costi di transazione, sperimentando metodi di pagamento sempre nuovi, e più banalmente sfruttando una tecnologia che prima non esisteva, senza la quale pensare oggi servizi come Google o Uber sarebbe pura utopia.

Le piattaforme, oltre a scegliere quale lato caricare, devono anche scegliere in che modo farlo, e per quanto tempo. L'incredibile varietà di servizi offerti oggi si accompagna ad un altrettanto incredibile varietà di offerte, che ha permesso alle aziende di cucire le proprie scelte di pricing sui gusti dei consumatori. I business di oggi possono scegliere tra diverse opzioni per monetizzare, riuscendo a segmentare e targetizzare l'offerta in modo efficiente e pratico per ambo le parti. Oggi possiamo quindi notare aziende che monetizzano attraverso i costi di transazione (come Airbnb e Uber e in generale molti servizi di locazione), o altre che guadagnano tramite gli accessi alla piattaforma premium come LinkedIn. La maggior parte delle piattaforme più conosciute e utilizzate, invece, non additano al consumatore alcun costo fisico, riuscendo (come visto in precedenza) a guadagnare attraverso i dati e le inserzioni pubblicitarie: è il caso di Facebook, Google, Twitter, Instagram... Molte nuove piattaforme, inoltre, utilizzano sempre più spesso il cosiddetto metodo "freemium"⁷: con tale metodo di monetizzazione un cliente potrà beneficiare gratuitamente solo di alcuni servizi della piattaforma, mentre dovrà iscriversi e pagare un abbonamento per accedere ai contenuti premium. La piattaforma più comune che utilizza questo tipo di servizio è Spotify: l'azienda svedese permette a chiunque si iscriva (gratuitamente) di scegliere di ascoltare le playlist create dagli sviluppatori; gli utenti free, tuttavia, non possono scegliere quale canzone ascoltare precisamente (modalità shuffle) e inoltre non possono scaricare musica e/o

⁷ Wirtz, J; Lovelock, C. "Services Marketing: people, technology, strategy", 2016, World Scientific Publishing Co. Inc. Capitolo 6: "Service Pricing and Revenue Management"

ascoltarla offline. La stessa, invece, riserva a chi versa una cifra prestabilita mensilmente (il cui ammontare dipende dal tipo di offerta) la possibilità di scaricare e ascoltare musica in modalità offline o di creare playlist e condividerle⁸.

2.6. Nuove realtà, nuovi problemi: la tassazione delle piattaforme multilaterali

La nuova realtà delle piattaforme multilaterali è affascinante e ricca di spunti: il progresso ha reso possibile l'interconnessione delle persone e dei dispositivi, facilitando la creazione di nuovi servizi e prodotti che hanno migliorato la vita di tutti i giorni, riuscendo a soddisfare quasi ogni tipo di bisogno. Tuttavia, ogni rivoluzione ha il suo prezzo, e non si sta parlando dei lavori che vengono messi in difficoltà dalle piattaforme (i guidatori di taxi o le agenzie di viaggi sono mestieri costretti oggi a reinventarsi per sopravvivere a servizi come Uber o Booking). Oggi i governi e i ministeri dell'economia hanno un problema più grande, ed è quello relativo alla tassazione delle piattaforme multilaterali. La tassazione delle imprese cambia da paese a paese: ogni stato ha la facoltà di decidere come, quanto e quando tassare un'impresa, magari gestendo settori produttivi diversi in maniera diversa, offrendo benefici e sgravi fiscali, tutti applicando pesi e misure che ritengono corretti vista anche la situazione economica locale. Tuttavia, ogni sistema di tassazione si basa su principi cardine: la tangibilità della produzione e la presenza fisica sul territorio. Torniamo alla nostra gelateria: non sarà difficile per lo Stato (data per scontata la buona fede del titolare) capire dove intervenire per tassare la piccola impresa. Il gelataio infatti acquista e vende dei beni fisici,

⁸ Spotify.com. "Cos'è spotify?", 24 luglio 2020

che successivamente dovrà dichiarare in bilancio e su cui dovrà pagare un certo quantitativo di tasse; IRES (imposta regionale sulle società), IRAP (imposta regionale sulle attività produttive) IVA (imposta sul valore aggiunto) sono tutte sigle che si riferiscono a imposte sull'attività produttiva e si basano su ciò che l'imprenditore fa durante l'anno. Le piattaforme multilaterali, invece, offrono la maggior parte dei loro servizi attraverso la rete, guadagnando da attività intangibili come la vendita di inserzioni pubblicitarie o sfruttamento di dati degli utenti.

Un altro importante aspetto è quello relativo al luogo in cui i servizi vengono prodotti, venduti e consumati. Nel caso di un business tradizionale non è difficile capire dove deve essere tassato: se un negozio compra, produce e vende i suoi prodotti in Italia, sarà soggetto alla tassazione italiana con tutto ciò che ne consegue. Ma nel caso di piattaforma multilaterale la faccenda è più complicata di così: i giganti del web hanno ormai una dimensione "economica" simile a quella di molti stati sovrani, e operano in praticamente ogni paese dotato di una connessione stabile. Se non risulta complicato stabilire con certezza dove queste aziende offrono i loro servizi (se una pagina Facebook è consultata in Italia c'è poco da indagare, come per un video su YouTube), ben più arduo è capire dove e come una piattaforma ottiene i suoi ricavi, nel caso in cui essi non siano tangibili. Per esempio, se una piattaforma vende inserzioni pubblicitarie, può benissimo farlo dalla sede centrale, "smistando" poi le varie inserzioni nei paesi che preferisce; o ancora, mentre si naviga in rete non è raro imbattersi nei cookies, un sistema che i motori di ricerca sfruttano (previa autorizzazione dell'utente ad utilizzare tale sistema) per studiare abitudini e gusti dei consumatori; le aziende riescono ad ottenere profitti vendendo questi dati ad aziende specializzate, ma riuscire con certezza a stabilire da dove provengano e quindi a

contabilizzarli in un paese specifico è una missione complicata, se non impossibile. Viene a crearsi quindi una discrepanza tra il paese nel quale il servizio viene effettivamente utilizzato (e da dove viene il ricavo) e quello nel quale viene dichiarato il guadagno dall'azienda; in tal modo una piattaforma sarà in grado di dichiarare di aver ottenuto un guadagno in un paese A, mentre in realtà tale guadagno era stato generato grazie al servizio fornito nel paese B.

Generalmente le piattaforme cercano di dichiarare di aver guadagnato in paesi con un sistema di tassazione più leggero e a loro favorevole (tendenzialmente con aliquote più basse), i cosiddetti paradisi fiscali. Questa incongruenza tra paese di "utilizzo" e paese di "guadagno" crea degli scompensi incredibili nei bilanci degli stati, causando delle perdite di gettito immense, che in alcuni casi potrebbero inficiare sui bilanci statali in modi inaspettati e considerevoli. Negli ultimi anni, con l'imponente crescita delle piattaforme multilaterali, tale problema si è ingigantito, costringendo così le autorità fiscali nazionali a cercare una soluzione: alcuni paesi europei (i più colpiti da questa situazione, come vedremo più avanti) sono alla ricerca della ricetta per rendere più equo il sistema di tassazione delle piattaforme digitali, mettendosi a discutere con i giganti del web e intavolando trattative che talvolta, più che riguardare solamente il denaro, sembrano interessare equilibri "econo-politici" più ampi.

Capitolo 3. Le proposte dell'OCSE

3.1. I primi passi verso una soluzione globale

Per definizione la soluzione al problema della tassazione digitale non può essere obiettivo di una sola nazione; il modo in cui le aziende “spostano” i profitti verso i paesi con un sistema di tassazione più docile necessita una risposta coesa e univoca da parte di tutti i soggetti coinvolti, e solamente unendo le forze sarà possibile affrontare in modo deciso i giganti con cui si ha a che fare. Lottare contro le aziende digitali è arduo per vari motivi. Innanzitutto esse dispongono di alcuni dei migliori professionisti al mondo in molti ambiti, tra cui quello legale: centinaia di avvocati ed esperti sono sempre pronti a sfruttare a favore dell'azienda ogni cavillo o zona grigia presenti negli ordinamenti fiscali nazionali, spesso desueti e non adatti all'economia digitalizzata dei giorni nostri. In secondo luogo le aziende al centro di questo sistema sono le più utilizzate e amate dagli utenti, e per questo motivo i governi non possono permettersi di scontentarle troppo, rischiando di limitare la presenza di un dato servizio nel paese e riducendo parecchio il gradimento dei cittadini. In ultima istanza, la maggior parte delle imprese digitali sono americane ed hanno un forte potere contrattuale persino nel paese d'origine: il governo statunitense è conscio del fatto che non assecondare i giganti del web può essere dannoso per tutti, e questo complica un po' le cose al tavolo delle trattative. Non è un mistero, infatti, che gli USA tendono a difendere le grandi aziende in sedi internazionali, arrivando anche a minacciare l'imposizione di dazi ai paesi intenzionati a promuovere web tax particolarmente aggressive. È evidente come la partita si giochi su più tavoli e gli interessi politici sullo sfondo sono solo uno dei tanti aspetti che vengono toccati quando si parla di web tax e economia digitale.

Numerose organizzazioni e istituzioni negli ultimi anni stanno tentando di mettere fine alle disuguaglianze sorte dai fenomeni spiegati in precedenza, sia continentali (la Commissione Europea), che internazionali come l'OCSE, e proprio su quest'ultima e sulle sue azioni verterà il capitolo.

L'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) nasce nel 1960 per sostituire l'OECE, creata nel 1948 per amministrare il “piano Marshall” dopo la seconda guerra mondiale. La missione generale dell'OCSE è quella di promuovere, a livello globale, politiche che migliorino il benessere economico e sociale dei cittadini, occupandosi di vari settori (economico, finanziario, previdenziale, governance, cooperazione, sviluppo sostenibile, settore sociale...). Ad oggi conta 37 paesi membri (a fronte dei 20 iniziali) ma il numero è in costante crescita, ed inoltre l'organizzazione mantiene stretti contatti con oltre 70 paesi non membri, nonché con altre organizzazioni internazionali⁹.

In seguito alla crisi del 2008 l'OCSE (per riparare i danni provocati dall'evasione fiscale sistemica) avviò due importanti programmi mirati a recuperare miliardi e miliardi di dollari che gli stati perdono ogni anno a causa dei comportamenti poco etici, se non illegali, di molte imprese.

Il primo di questi programmi è il “Global Tax Transparency Standards” in continuità col “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”¹⁰, fondato nel 2000. I promotori di questo programma affermano fermamente che il primo passo per contrastare l'evasione fiscale sia facilitare e aumentare lo scambio di informazioni tra chi deve essere tassato e chi tassa. Lo scambio di informazioni diviene quindi fondamentale in

⁹ Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale, “Organizzazioni internazionali: OCSE”

¹⁰ https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x

un sistema che vuole assicurarsi che tutti i soggetti paghino il giusto quantitativo di tasse, ma soprattutto che le paghino nel paese di competenza senza ricorrere a conti offshore, forse il problema maggiore quando si parla di evasione. Ebbene il GTTS prevede che lo scambio di informazioni possa avvenire secondo due modalità: automatico, con i paesi che forniscono spontaneamente informazioni, oppure su richiesta, quando sono le autorità a richiedere ai paesi comunicazioni o spiegazioni circa alcuni comportamenti ambigui. Attualmente collaborano al programma più di 150 tra paesi e giurisdizioni, tutti sulla stessa lunghezza d'onda e intenzionati a contrastare i fenomeni di evasione. Il successo del programma è provato da alcuni numeri: se nel 2008 gli accordi internazionali sugli scambi di informazioni in materia di tasse erano circa 40, oggi si arriva a più di 5000, a testimonianza del fatto che la comunità internazionale ha riconosciuto il ruolo cruciale che gioca la comunicazione quando si parla di evasione e traslazione dei profitti. Nel 2017 e 2018 circa 90 giurisdizioni hanno cominciato automaticamente a fornire dati e informazioni agli istituti di riscossione, i quali, grazie a ciò, sono venuti a conoscenza di 47 milioni di conti bancari offshore per un valore totale di 4,9 trilioni di euro, cifre che sistemerebbero decine e decine di bilanci statali; ma addirittura prima di questo enorme scambio di informazioni, circa mezzo milione di singoli contribuenti (persone fisiche o giuridiche) sono usciti allo scoperto dichiarando di possedere almeno un conto bancario offshore per paura delle successive ritorsioni, facendo recuperare alle agenzie di riscossione circa 95 miliardi di euro fino ad oggi. L'OCSE ha calcolato che questo sistema, seppur solo all'inizio del proprio percorso, abbia ridotto la detenzione di conti corrente all'estero di una percentuale tra il 20 e il 25%, un primo passo importante e decisivo.

3.2. Il “Base Erosion and Profit Shifting Program”

Il secondo programma portato avanti dall’OCSE è il programma BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Col termine “Base erosion” ci si riferisce alle strategie e alle tecniche utilizzate da alcune imprese per erodere la base imponibile in modo tale da sottrarre imposte alle agenzie di riscossione, come per esempio lo sfruttamento di importi deducibili quali interessi e royalties. Per “Profit shifting”, invece, si intende la traslazione dei profitti di un’impresa da un paese ad alta imposizione fiscale ad altri a imposizione bassa o addirittura nulla: questa pratica è essa stessa un fenomeno di erosione della base imponibile in quanto il paese d’origine vedrà diminuita la quota di tasse che gli spetta. Le grandi multinazionali sono le imprese che ricorrono più spesso a questo meccanismo, avendo la possibilità di spostare i profitti all’interno del gruppo, creando così un vantaggio rispetto alle aziende domestiche. Il contrasto alla traslazione dei profitti si basa sul principio di ricondurre l’imposizione dei profitti nei luoghi dove le attività hanno luogo e dove il valore viene creato (e quindi dove i corrispondenti guadagni vengono goduti). Queste scappatoie sono possibili grazie alle notevoli asimmetrie presenti tra i vari regimi fiscali nazionali riguardo il trattamento di alcune componenti di bilancio: interessi, dividendi, royalties, ma soprattutto voci reddituali associate a transazioni intra-gruppo, se considerate in modo diverso da paese a paese possono creare scompensi notevoli e permettere alle aziende di sfruttarli in modo fraudolento.

Il programma BEPS è nato nel 2013 per volere dell’OCSE in collaborazione col G20 ed oggi conta più di 115 tra paesi e giurisdizioni; secondo le stime dell’OCSE, nel mondo annualmente si perdono tra i 100 e i 240 miliardi di dollari per l’evasione fiscale¹¹, ovvero

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/>

l'equivalente del 4-10% dei ricavi totali derivanti dalla tassazione alle imprese a livello globale. In occasione del G20 tenutosi a Lima l'8 Ottobre 2015¹², l'OCSE ha comunicato le 15 azioni ritenute fondamentali per la lotta all'erosione della base imponibile e alla traslazione dei profitti, e più in generale linee guida per gestire l'imponente crescita dell'economia digitale e curarne gli aspetti più importanti: è indubbio che quest'ultima sia essa stessa l'economia e non solo una parte, ed è quindi cruciale rendere il sistema economico e tributario più interconnesso e globale, di pari passo con i servizi a disposizione oggi. I problemi di evasione fiscale che gli stati devono affrontare derivano anche, come visto, dalla mancanza di una strategia comune e armonizzata che non permetta alle grandi aziende di adottare scappatoie legali consentite da regolamentazioni fiscali non sempre irrepressibili.

3.2.1. Le 15 azioni dell'inclusive framework

Le 15 azioni da intraprendere abbracciano vari ambiti, e in particolare sono:

- Azione 1 – Economia digitale: pone l'accento sul fatto che l'economia digitale ha un ruolo sempre maggiore nei sistemi economici, e che quindi deve essere oggetto di una tutela particolare e specifica. Affronta inoltre i problemi della dematerializzazione dei profitti e del luogo di produzione/godimento dei servizi;
- Azione 2 – Hybrid Mismatch Arrangements: tali strategie, discusse sopra, sono volte a sfruttare le asimmetrie presenti tra i diversi ordinamenti nazionali. Un esempio è la

¹² Annichiarico, A. Parente, G. (2015), Il Sole 24 Ore, "G20, sostegno unanime al progetto BEPS per tassare le multinazionali, 9 ottobre

“doppia non-imposizione”, deduzioni doppie cui un’azienda beneficia in paesi diversi in relazione alla medesima spesa;

- Azione 3 – Regole su Società Controllate estere: le grandi multinazionali sono solite spostare i profitti nei paesi a bassa tassazione in cui sono presenti. Le Controlled Foreign Company (CFC) rules sono state introdotte per la prima volta nel 1962 e da allora un numero sempre maggiore di giurisdizioni le ha adottate e inglobate. Oggi sono quasi 50 i paesi che hanno attivato queste regole, senza le quali il fenomeno del profit shifting sarebbe ancora più voluminoso;
- Azione 4 – Transazioni finanziarie infragruppo: attraverso questa azione si intende limitare l’erosione della base imponibile. Le aziende riescono a fare ciò sfruttando le deduzioni di interessi e di altri costi relativi a finanziamenti effettuati all’interno del gruppo. L’OCSE intende limitare questi comportamenti introducendo soglie percentuali oltre le quali non sia possibile usufruire dei benefici fiscali derivanti dalla presenza di indebitamento;
- Azione 5 – Pratiche fiscali dannose: il progetto BEPS prevede la segnalazione dei paesi che potrebbero essere luogo di pratiche evasive. Alla base di questa azione vi sono lo scambio costante di informazioni tra i vari paesi, l’utilizzo di metodologie condivise e la assoluta trasparenza nelle comunicazioni;
- Azione 6 – Clausole antiabuso: il termine “treaty shopping” viene utilizzato quando due aziende di due stati si avvalgono di una società fittizia in un paese terzo per sfruttare i vantaggi fiscali derivanti da trattati stipulati dai paesi col paese terzo, ma non tra i paesi stessi. Questa pratica è chiaramente illegale, in quanto l’azienda terza è solamente fittizia e non sostanziale (“letterboxes”), e viene creata solamente per

usufruire di benefici fiscali, in quanto le due aziende non sono residenti nel paese in cui questi benefici sono offerti. Le clausole antiabuso intendono risolvere questo problema introducendo degli standard minimi per godere dei benefici fiscali, in virtù di quanto permesso dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (ovvero la possibilità che la spesa di una società venga tassata in più paesi);

- Azione 7 – Organizzazione stabile: la definizione di organizzazione stabile è cruciale per determinare se e quanto un'azienda dovrà pagare le tasse in un dato paese. Le strategie usate dalle aziende per evitare di avere una presenza “tassabile” in una giurisdizione sono ciò che l'azione 7 si pone di contrastare al fine di minimizzare il profit shifting;
- Azioni 8-10 – Transfer pricing: queste tre azioni sono tracciate per occuparsi del fenomeno della traslazione dei profitti. Nel mondo globalizzato di oggi le multinazionali fanno la voce grossa, e provare a regolarizzare le loro attività fiscali è di fondamentale importanza per le autorità tributarie. In particolare l'azione 8 tratta delle transazioni che coinvolgono i beni immateriali, per definizione mobili e difficili da valutare. La dislocazione dei profitti generata dai beni immateriali ha pesantemente contribuito all'erosione della base imponibile. L'azione 9 si occupa della ripartizione contrattuale dei rischi e dei profitti che derivano dall'assunzione di essi: secondo l'OCSE il rischio d'impresa dovrebbe essere considerato tale solo in presenza di una effettiva possibilità dell'impresa di prendere decisioni e incidere sul rischio stesso, ed eventualmente intervenire su di esso con risorse proprie. L'azione 10, infine, pone l'accento sulle aree a più alto rischio quando si parla di erosione della base, come per

esempio i metodi di pagamento usati tra i membri di un gruppo (commissioni o bonus) o l'incremento fittizio dei costi di gestione rispetto al reale valore;

- Azione 11 – Misurare il BEPS: l'azione 11 introduce metodi per raccogliere e analizzare dati e informazioni sugli effetti fiscali del BEPS a livello globale. Ciò passa anche attraverso l'impegno dei singoli stati a migliorare i propri standard di raccolta e analisi dei dati a livello nazionale, confermando il processo di armonizzazione comune a tutte le azioni. Per aiutare ulteriormente i singoli paesi, il rapporto fornisce una guida affinché i funzionari tributari possano stimare gli effetti di ogni singola azione nella propria zona;
- Azione 12 – Regole di disclosure: questa azione contiene gli schemi e i metodi utilizzabili per venire a conoscenza dei fenomeni di pianificazione aggressiva dal punto di vista fiscale da parte dei contribuenti. Per uno stato è importante sapere con buon preavviso quando un'azienda intraprenderà un piano aggressivo dal punto di vista fiscale, e l'azione 12 fornisce gli strumenti adeguati sotto varie possibili forme. Il tempismo, la comprensibilità e la rilevanza delle informazioni sono aspetti cruciali per le agenzie tributarie in questi casi;
- Azione 13 – Documentazione in materia di transfer pricing: l'azione 13 chiede alle grandi multinazionali di migliorare e fornire in modo più articolato la documentazione in materia di transfer pricing. L'OCSE chiede alle aziende di indicare precisamente dove e quante tasse saranno pagate annualmente, in modo da rendere più facile per i singoli stati capire quali sono le aree più a rischio elusione. Inoltre alle aziende è richiesto un report Country-by-Country, attraverso il quale comunicheranno

annualmente informazioni quali il reddito d'impresa, le tasse pagate in ogni giurisdizione, il profitto, il tipo di attività;

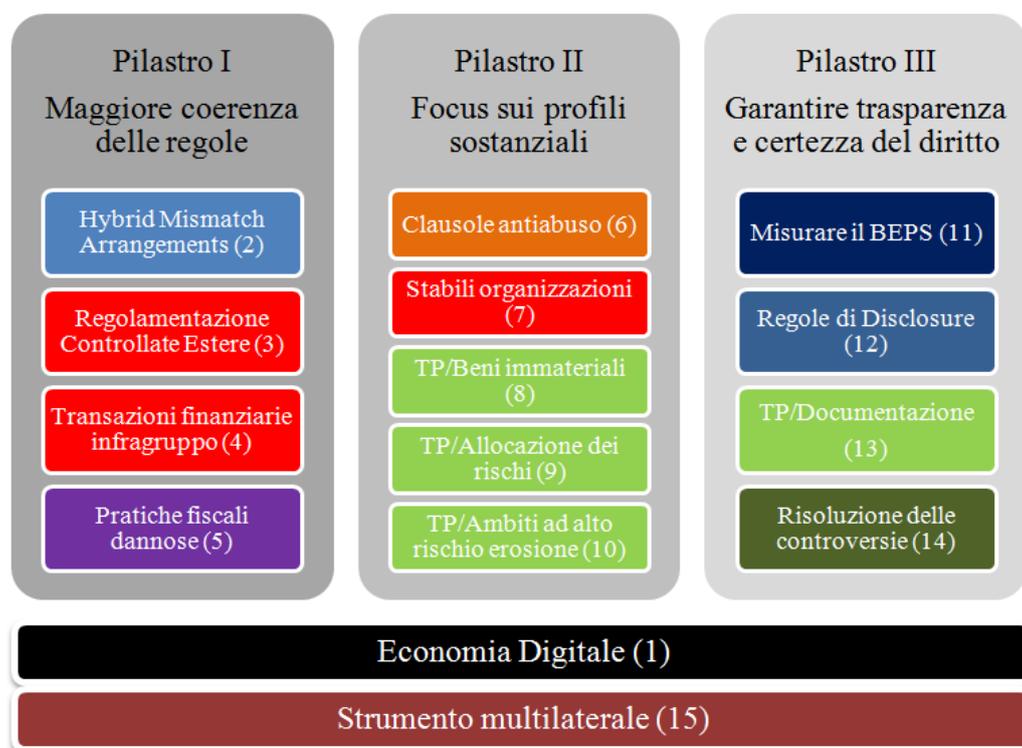
- Azione 14 – Risoluzione delle controversie: le dispute tra paesi riguardanti la tassazione sono molteplici e agguerrite; l'azione 14 cerca di rendere più efficaci i meccanismi di risoluzione delle controversie, velocizzando il tempo di decisione e incrementando l'efficienza. Temi come quello della doppia imposizione richiedono attente valutazioni ed è per questo che l'azione 14 propone 12 *best practices* per rendere questi processi più fluidi e il meno dolorosi possibile per le giurisdizioni coinvolte;
- Azione 15 – Strumento multilaterale: con l'azione 15 l'OCSE propone uno strumento multilaterale che possa offrire aiuto concreto ai governi per eliminare le scappatoie descritte finora utilizzate dalle multinazionali. Uno strumento multilaterale garantisce la possibilità di reagire tempestivamente alle sfide poste dall'economia moderna e permette alle autorità nazionali di agire con velocità e tempi di risposta più rapidi. Il punto cardine di questa azione è la possibilità, attraverso lo strumenti multilaterale, di modificare gli accordi bilaterali tra paesi¹³.

Le azioni da 2 a 14 possono essere divise in tre gruppi, tre pilastri: il primo pilastro intende assimilare i regimi fiscali nazionali per ciò che concerne attività trans-nazionali; il secondo pilastro si prefigge di allineare i sistemi di tassazione nazionali intorno al concetto di requisito sostanziale, ribadendo la necessità di coincidenza tra luogo di creazione del valore e luogo in cui vengono pagate le tasse; il terzo pilastro si pone di aumentare la trasparenza, la comunicazione e il coordinamento tra governi, imprese e contribuenti. Le azioni 1 e 15,

¹³ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

invece, sono dette trasversali in quanto abbracciano più ambiti e in un certo senso permeano l'intero progetto.

Ciò appena descritto può essere riassunto in questo modo:



TP: transfer pricing

14

3.3. L'Interim Report e il Programme of work

Nel marzo del 2017 i ministri dell'economia del G20 diedero mandato al TFDE (Task Force on the Digital Economy)¹⁴ di redigere una relazione intermedia riguardante gli effetti della digitalizzazione sulla tassazione: l'idea era di pubblicare un primo documento entro il 2018 per poi concludere il report nel 2020. Il TFDE, grazie anche agli strumenti forniti dal progetto BEPS, pubblicò nel marzo del 2018 il "Tax Challenges Arising from Digitalisation

¹⁴ Servizio del bilancio del Senato, (2015), XVII legislatura Nota breve n.13, "Il Progetto Base Erosion nad Profit Shifting", 13 ottobre

¹⁵ https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/152964/OCDE_powerpoint.pdf

– Interim Report 2018” che fu sottoscritto dai membri dell’inclusive framework nello stesso mese. Nell’Interim Report vengono evidenziati i risultati conseguiti nell’ambito del progetto BEPS, come per esempio il fatto che alcune multinazionali, in accordo con le azioni 8-10 dell’inclusive framework, abbiano cominciato ad allineare i propri piani di tassazione ai paesi di competenza, rilocalizzando alcuni assets intangibili, primo passo per combattere il transfer pricing. L’Interim Report fornisce una accurata analisi sui nuovi business models che stanno popolando l’ambiente economico, ponendo l’accento sulle peculiarità e i problemi che ne derivano in ambito fiscale e non. Quando si parla di business “highly digitalised”, è molto semplice fare caso a tre caratteristiche che tutte le aziende di questo settore hanno in comune: in primo luogo tali aziende riescono a produrre “scale without mass”, ossia produrre enormi volumi di produzione, ma senza avere un impatto “tangibile” elevato; la più conseguenza è che grazie a questa capacità le aziende riescono ad essere presenti in meno paesi possibili, riducendo così la possibilità di essere tassate. Un’altra caratteristica, legata alla prima, è quella della “heavy reliance on intangible assets”: il fatto che questi business si basino prevalentemente su assets intangibili è stato ampiamente discusso in precedenza e i problemi fiscali legati a questo aspetto sono di facile intuizione. Infine, gli *Highly Digitalised Business* sono caratterizzati da un’alta “data and user participation”, ovvero un grandissimo volume di dati prodotto dagli utenti, che tuttavia spesso non vengono tassati nel paese in cui gli utenti sono stabiliti (e quindi dove il ricavo è prodotto). Queste tre caratteristiche messe insieme fanno sì che una multinazionale possa creare valore in una giurisdizione senza stabilire in essa una presenza fisica, che risulta quindi l’elemento chiave del dibattito sulla web tax ad ogni latitudine¹⁶.

¹⁶ OCSE (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, Edizioni OCSE, Parigi

L'inclusive framework ha continuato a lavorare di concerto col TFDE per arrivare a delle soluzioni concrete, e da questa collaborazione si è arrivati alla pubblicazione di un documento molto importante per i futuri sviluppi in ambito di tassazione digitale: “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document – 2019” è un documento di 30 pagine redatto nel marzo del 2019, all'interno del quale vengono illustrate varie proposte, che verranno esposte di seguito, per ovviare ai problemi di erosione della base imponibile e della traslazione dei profitti. Le proposte vengono classificate in due macro-aree, la prima concernente una rivisitazione dell'allocazione dei profitti e della regola di nesso, mentre la seconda si occupa di proposte per contrastare l'erosione della base imponibile¹⁷. Queste due sfere di competenza verranno poi denominate “pilastri” in un documento poco successivo, il “Programme of Work to Develop Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, approvato da OCSE e G20 il 29 maggio 2019.

3.3.1 Il primo pilastro

Il principio alla base delle tre proposte che formano il primo pilastro è sempre lo stesso: fare in modo che i profitti ottenuti da una società vengano tassati nel paese in cui tali profitti sono generati, ovvero dove l'attività viene svolta e il valore creato. È un principio di buon senso, ma purtroppo i sistemi di tassazione odierni sono spesso legati alla presenza fisica di una società in un dato paese, basandosi unicamente su questo aspetto per calcolare quanto una

¹⁷ OECD (2019), “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy”, 6 marzo

società dovrà al fisco. La conseguenza principale è che giganti del web riescono a generare un volume d'affari incredibile, interagendo con milioni di persone, riuscendo tuttavia ad erodere la base imponibile giustificandosi con una presenza “fiscale” sul territorio ridotta rispetto al quantitativo di valore creato. Il primo pilastro consiglia di ovviare a questo problema attraverso tre proposte, basate sui concetti di “user participation”, “marketing intangibles” e “significant economic presence”.

The “User participation” proposal:

questa proposta si basa sull'idea che per i business altamente digitalizzati il coinvolgimento attivo degli utenti sia cruciale per lo sviluppo dell'azienda. Una volta raggiunta la massa critica¹⁸ per un'azienda del web è necessario far rimanere attivi i suoi utenti, essendo gli utenti stessi fondamentali per lo sviluppo del brand, per far aumentare il valore di mercato e poiché producono dati che gli analisti possono sfruttare. La partecipazione attiva degli utenti è, inoltre, molto più importante per alcuni tipi di business in particolare, quali:

- Social Media Platforms: Facebook, Instagram, YouTube sono tutte piattaforme popolate da utenti desiderosi di condividere contenuti con la comunità, ed è proprio questa la loro forza. La quantità (e la qualità) dei contenuti prodotti dagli utenti sono la chiave per garantire il successo di una piattaforma, che dovrà essere poi in grado di sfruttare nel modo corretto questi contenuti in modo tale da sviluppare profitti attraverso i modi che sono stati discussi nel capitolo 2. I Social Media traggono beneficio dagli utenti anche dal fatto che talvolta sono loro a invitare altre persone sulla piattaforma, aumentandone il valore per ciò appena descritto;

¹⁸ Cfr supra, pag. 7

- Search Engines: anche i motori di ricerca basano le loro fortune sull'attività degli utenti, diretta o indiretta che sia. Il costante monitoraggio dei dati raccolti dagli utenti permette alle aziende di offrire al singolo utente un'esperienza personalizzata, di migliorare in generale il tempo passato sulla piattaforma, e soprattutto di produrre ricavi grazie alle pubblicità mirate, basate sulle abitudini e interessi degli utenti;
- Online Marketplaces: il concetto di massa critica è più che mai fondamentale per i servizi come Ebay e Amazon; per questi giganti è importantissimo avere abbastanza utenti da ogni lato della piattaforma (chi compra e chi offre) e che la qualità dei prodotti offerti sia di alto livello.

Il valore creato dagli aspetti sopracitati non è riconosciuto dagli ordinamenti fiscali nazionali attenti alla presenza fisica sul territorio, e riesce a sfuggire al fisco in modo abbastanza agevole. Per allineare meglio i profitti e il valore creato, la proposta cerca di rivisitare la regola dell'allocazione dei profitti, in modo tale da far coincidere il luogo di creazione dell'attività e quello dove la base degli utenti è locata. Inoltre, la regola del nesso sarebbe rivista dando la possibilità alla giurisdizione dell'utente di tassare i profitti riconducibili ad esso. C'è da dire che queste modifiche andrebbero a incidere solamente sui business i cui benefici derivano da questo tipo di "clienti/utenti"; per i business che hanno una relazione tradizionali con i propri clienti queste modifiche non produrranno alcun cambiamento. In sostanza questa proposta intende modificare l'attuale regola di allocazione dei profitti nel senso che, per alcuni business, almeno una parte dei profitti venga "imputata" alla giurisdizione nella quale i profitti vengono generati grazie alla presenza della base utenti, non considerando più la presenza fisica dell'azienda sul territorio come principale discriminante.

The “Marketing intangibles” proposal:

La definizione di “Marketing intangibles” la si può ricavare da un documento OCSE del 2017, il “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, che afferma: *“an intangible . . . that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.”*¹⁹ . Similmente alla prima, anche la seconda proposta intende modificare le regole riguardanti l’allocazione dei profitti e la regola del nesso; a differenza della proposta della partecipazione degli utenti, tuttavia, la seconda proposta non è intesa per essere applicata ad un set di business definito, bensì è pensata per abbracciare molti più settori e incidere su molte più aziende. Nel mondo interconnesso di oggi è più semplice per una multinazionale intervenire in paesi lontani migliaia di chilometri dalla propria sede senza essere presenti negli stessi; ciò offre loro la possibilità di parlare ai propri clienti attraverso la rete, riuscendo a comunicare prodotti, offerte, ordini. La seconda proposta pone l’accento su questi elementi distinguendo tra quelli che un’azienda è interessata a far conoscere per motivi commerciali (come il brand, il marchio, la pubblicità) e quelli che invece possono tornare utili per analizzare i gusti e le opinioni dei consumatori (dati dei clienti, relazioni, liste). È indubbio che una multinazionale riesca ad ottenere dei profitti attraverso questi “intangibles” ma, per

¹⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris

l'ormai noto problema del "profit shifting", le tasse su tali profitti non si riferiscono ai paesi dove i profitti sono generati. La seconda proposta intende ovviare a questo problema basandosi non sui profitti bensì sugli investimenti fatti in una certa giurisdizione, per cercare di attribuire una equa quota di guadagni ad ogni giurisdizione nella quale la multinazionale opera.

The "Significant Economic Presence" proposal:

Questa proposta si basa sull'evidenza che il sistema di tassazione basato sulla presenza fisica di un'azienda in un paese non è efficiente per i nuovi business digitali. Essa propone, invece, di far fede ad altri aspetti per considerare la presenza di un'impresa in un dato paese come "significativa", alcuni dei quali sono l'esistenza di una base utenti ai quali si può associare un elevato volume di dati prodotto, l'esistenza di un sito web disponibile nella lingua locale, costanti e durature promozioni e attività di marketing, produzione di contenuti digitali nella giurisdizione, disponibilità di pagamento in valuta nazionale, possibilità di corrispondere un servizio post-vendita o manutenzione nella zona in cui si è venduto il bene/servizio.

3.3.2 Il secondo pilastro

Il secondo pilastro si prefigge l'obiettivo di combattere il fenomeno di erosione della base imponibile ("Global Anti-base Erosion Proposal") attraverso il rispetto di due regole: la regola di inclusione del reddito e una tassa sui pagamenti che erodono la base. L'OCSE riconosce che in assenza di azioni multilaterali vi è il rischio di affrontare il problema in modo non coordinato e unilaterale, creando danni e pericoli per molti paesi, grandi o piccoli che siano: alcuni paesi potrebbero essere invogliati dal prendere decisioni che

favoriscano lo spostamento dei profitti delle aziende nella propria giurisdizione (come difatto avviene) andando ad aggravare una situazione già complicata. La proposta, tuttavia, ben specifica e riconosce il diritto che ogni nazione ha di stabilire il regime di tassazione che predilige, in linea col principio di sovranità nazionale. In ultimo, la proposta compresa nel secondo pilastro intende proporre una soluzione non solo per i business ad alta digitalizzazione, bensì per tutti i tipi di business digitali e non che pagano un quantitativo di tasse giudicato non sufficiente.

Income inclusion rule:

La regola di inclusione del reddito si rivolge alle multinazionali, e intende imputare al reddito degli azionisti anche quei profitti che derivano da società all'estero, se tale paese estero è favorito da un regime di tassazione basso ("low effective tax rate"). La quantità di profitti a carico dell'azionista viene ricavata in base alle azioni detenute, e la regola si applica a qualunque azionista con un significativo interesse di controllo nella società. La regola di inclusione del reddito va ad assicurarsi che il reddito di una multinazionale sia soggetto ad un livello accettabile di tassazione, in modo tale da ridurre gli incentivi che le aziende hanno per spostare i profitti in giurisdizioni più convenienti. La ratio della regola è proprio questa, cercare di evitare operazioni col solo intento di traslare i profitti (come finanziamenti intra-gruppo, bonus), specificando che non è interesse della regola influenzare decisioni fatte per ragioni economiche o aziendali.

Tax on Base eroding payments:

La seconda proposta del pilastro intende completare la prima, focalizzandosi su una tassa che vada a punire quei pagamenti che permettono di erodere la base imponibile. La proposta si compone a sua volta di due regole, entrambe con lo stesso obiettivo:

- *Undertaxed payments rule*: la prima di queste intende proibire la deducibilità di alcuni pagamenti fatti a controparti, se tali pagamenti non sono soggetti ad un regime di tassazione minima. Per capire se un pagamento è corrisposto ad una controparte ci si riferisce alla percentuale di proprietà in comune, con il 25% come soglia minima;
- *Subject to tax rule*: la seconda regola permette agli stati di bloccare alcuni benefici fiscali derivanti da convenzioni internazionali, qualora lo stato dove la società risiede non tassi in modo adeguato questi pagamenti. La proposta fa riferimento ad alcuni pagamenti citati nel “OECD Tax Model Convention”, tra i quali profitti aziendali, dividendi, interessi, royalties, capital gains, altri redditi²⁰.

²⁰ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris,

Capitolo 4. Le proposte della Commissione europea

4.1. Una strada piena di insidie

Le battaglie economiche sono quasi sempre battaglie politiche. Quando si parla di web tax bisogna partire dalle basi: vi sono alcune imprese che spostano i loro profitti da paesi nei quali pagherebbero molte tasse a paesi che permettono loro di pagarne molte di meno. Il problema sulla carta è semplice ma, come visto finora, quando ci si addentra nella questione i punti interrogativi aumentano esponenzialmente e la soluzione non è così alla portata, ma soprattutto le cose si complicano quando si capisce quali sono i soggetti che adottano queste pratiche, ovvero le imprese che si avvalgono di paradisi fiscali per eludere alti livelli di tassazione. Come visto in precedenza le aziende ad alto tasso di digitalizzazione sono le più agevolate nel nascondere o spostare i profitti, di conseguenza giganti come Google, Facebook, Apple fanno la voce grossa. I dati confermano che sono le grandi aziende americane quelle che ricorrono maggiormente alla traslazione dei profitti, e qui la questione si complica. Pur essendo gli Stati Uniti membri dell'OCSE, e quindi in prima linea per la lotta all'evasione col progetto BEPS, essi si trovano nella spiacevole situazione di essere tra l'incudine e il martello: da una parte la volontà e necessità di partecipare a un dialogo internazionale per mantenere salda la reputazione intercontinentale, dall'altra le grandi multinazionali che spingono per lasciare tutto così com'è, consapevoli del fatto di godere di un forte potere contrattuale, generando migliaia di posti di lavoro e una fetta del PIL

statunitense che potrebbero andare in fumo in seguito a rilocalizzazioni o mancati investimenti.

I paradisi fiscali ovviamente beneficiano di questa situazione (Irlanda, Porto Rico, Lussemburgo, Malta, Singapore...) potendo contare su un quantitativo di tasse pagate da società straniere nettamente superiore rispetto a quello pagato dalle società locali; per tali paesi e per le aziende che sfruttano ciò questa situazione è sicuramente una *win-win*, le società saranno sempre più contente di approfittare di aliquote basse, mentre le autorità fiscali dei paradisi beneficeranno di entrate cui le aziende locali non si avvicinano lontanamente. Proprio per questo motivo la risposta deve essere univoca e multilaterale, cercando di evitare che circa 600 miliardi di dollari vengano spostati in paradisi fiscali come successo nel 2015 (di cui 100 miliardi solo in Irlanda), ovvero il 40% dei profitti delle multinazionali in giro per il mondo.

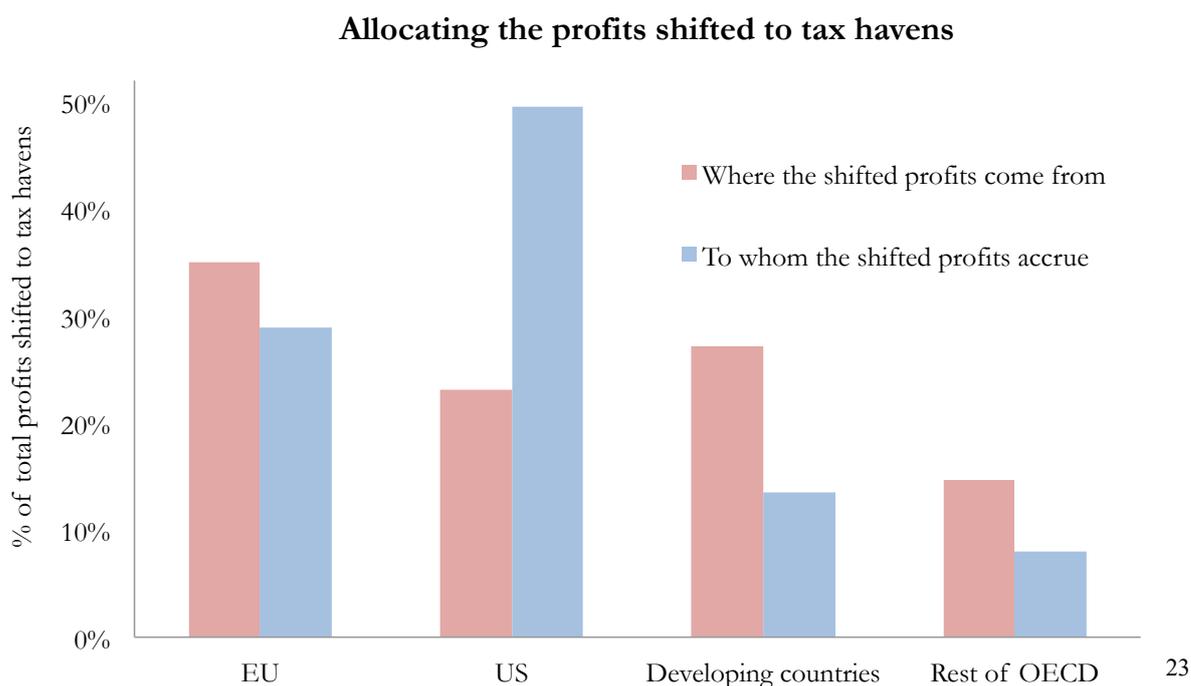
Ma se qualcuno vince, ci deve essere necessariamente qualcuno che perde, e chi perde in questo caso è l'Unione Europea. Secondo uno studio di Gabriel Zucman²¹, l'Europa perde annualmente circa 222 miliardi di profitti tassabili che vengono spostati per essere tassati in paradisi fiscali, una stima molto più severa di quella fatta dall'OCSE²², 124 dei quali vengono "persi" dai paesi Europei ad alta tassazione, ovvero Italia, Francia, Spagna e Germania. C'è tuttavia da fare una precisazione, poiché i 222 miliardi di profitti vengono persi solamente dai paesi europei che non sono considerati paradisi fiscali, in quanto all'interno dell'Unione Europea paesi come Irlanda, Olanda e in parte Belgio non contribuiscono alla soluzione del problema, anzi lo creano. L'Unione Europea è ben

²¹ Tørsløv T, Wier, L. Zucman, G. "The missing profits of nations", June 2018, National Bureau of Economic Research Working Paper Series

²² Cfr supra pag. 21

intenzionata a eradicare il problema della traslazione dei profitti, ma se si considera il fatto che il problema è in casa, la presenza di paradisi fiscali nel territorio EU, si intuisce facilmente come la strada verso accordi multilaterali e verso l'armonizzazione fiscale per una più equa distribuzione dei profitti sia tortuosa e piena di insidie.

Who loses most? The EU.
Who shifts most? The US.



4.2. le Tappe per la Web tax europea

Il primo passo concreto in contrasto all'elusione fiscale l'Europa lo ha mosso il 29 Settembre del 2017, in occasione del "Vertice di Tallinn sul digitale" al quale hanno partecipato i capi di Stato o di governo dell'UE. Uno degli obiettivi che il Vertice si prefissò era quello di fungere da piattaforma per avviare discussioni sui piani per l'innovazione digitale, così da consentire all'Europa di rimanere all'avanguardia tecnologica e di essere un leader mondiale

²³ Tørsløv T, Wier, L. Zucman, G. "The missing profits of nations", June 2018, National Bureau of Economic Research Working Paper Series

nel campo digitale²⁴. Poco tempo dopo, il 19 Ottobre, il Consiglio europeo ha sottolineato che “è pronto a fare tutto il necessario per la transizione dell’Europa al digitale”, chiedendo “un regime fiscale efficace ed equo, adeguato all’era digitale” affermando inoltre che “è importante garantire che tutte le imprese versino la quota di tasse che spetta loro, nonché assicurare la parità di condizioni da livello mondiale, in linea con i lavori attualmente in corso in seno all’OCSE”²⁵. Oltre a queste considerazioni generali il Consiglio ha sottolineato la necessità di far entrare pienamente nell’era digitale le pubbliche amministrazioni e i settori pubblici, creare un’infrastruttura e una rete di comunicazioni di prima qualità, in aggiunta alle comunicazioni in ambito di cybersicurezza e mercato unico digitale. Il 5 Dicembre il Consiglio ECOFIN introduce per la prima volta quella che potrebbe essere la strada da seguire, proponendo che si esamini il concetto di “stabile organizzazione virtuale”²⁶, tenendo in considerazione anche le modifiche delle regole che disciplinano il prezzo di trasferimento e l’attribuzione degli utili. Il concetto di stabile organizzazione virtuale è un passo avanti significativo rispetto alle norme fiscali vigenti: si è discusso finora del livello di arretratezza che caratterizza gli ordinamenti fiscali, ancorati ai concetti di presenza fisica sul territorio e quindi incapaci di intercettare i cambiamenti dell’economia; quando si parla di stabile organizzazione “virtuale”, invece, è chiaro che si sta affrontando il problema dal punto di vista corretto, ponendo l’accento sulla digitalizzazione del sistema e quindi vertendo il settore fiscale su cardini completamente nuovi ma al passo con i tempi. Si arriva così al 2018, e nel mese di Marzo la Commissione Europea propone nuove norme per la tassazione del digitale, presentando due proposte legislative, la prima (la direttiva 147) volta a riformare

²⁴ <https://www.consilium.europa.eu/it/meetings/eu-council-presidency-meetings/2017/09/29/>

²⁵ Riunione del Consiglio europeo (19 Ottobre 2017) – Conclusioni (doc. EUCO 14/17)

²⁶ Conclusioni del Consiglio (5 Dicembre 2017) – Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell’economia digitale (FISC 346 ECOFIN 1092)

le norme relative all'imposta sulle società in modo che gli utili siano registrati e tassati nel luogo dove le imprese sono digitalmente presenti e hanno una forte interazione con gli utenti, una soluzione quindi a lungo termine; la seconda (direttiva 148), invece, si articola in una proposta di vari Stati membri di introdurre un'imposta ad interim da applicare alle principali attività digitali che attualmente sfuggono all'imposizione fiscale in UE.

4.3. La Proposta di direttiva 147:

La proposta di direttiva 147 viene presentata il 21 Marzo 2018 a Bruxelles con il titolo *“Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence”* e intende proporre soluzioni in grado di garantire una tassazione delle imprese digitali equa ed efficace, ponendo l'accento in particolare sulle multinazionali e la loro possibilità di creare valore senza necessariamente mantenere una presenza fisica in un paese. Le norme attuali sono state concepite in larga parte all'inizio del ventesimo secolo e per settori economici tradizionali, i cui concetti sono stati ampiamente superati dal tempo e che necessitano una rivisitazione profonda. Scendendo più nel dettaglio la proposta definisce in primo luogo norme intese a stabilire un nesso imponibile per le imprese digitali multinazionali che hanno una presenza digitale significativa in un paese; secondariamente intende stabilire i principi per l'attribuzione degli utili a un'impresa digitale (cogliere con maggiore precisione il valore generato dai nuovi business). È importante sottolineare come la Commissione riconosca che l'approccio migliore per questo argomento sia la ricerca di una soluzione comune, multilaterale, in linea con l'azione 15 dell'inclusive framework

dell'OCSE²⁷, con la quale la Commissione afferma di essere in stretta collaborazione per sostenere lo sviluppo di una soluzione a livello internazionale. La direttiva 147 raccomanda agli stati membri, inoltre, di tenere in considerazione le norme in essa riportate quando intendono stipulare convenzioni in materia di doppia imposizione con paesi terzi o non appartenenti all'UE.

4.3.1. Base giuridica, sussidiarietà e proporzionalità

La base giuridica della direttiva rientra nell'ambito dell'articolo 115 del TFUE, dedicato alla legislazione in materia di imposte diverse da quelle sul volume d'affari. La direttiva è conforme al principio di sussidiarietà, in quanto le imprese digitali multinazionali sono in grado di generare utili senza alcuna presenza fisica sul territorio, e per questo motivo è compito dell'UE garantire che le stesse paghino le imposte nel territorio dove gli utili sono realizzati. L'adozione di soluzioni unilaterali e divergenti potrebbe rivelarsi inefficace, creare disuguaglianze e distorsioni che andrebbero ad inficiare sugli obiettivi di mercato digitale unico che l'Unione europea intende perseguire: per garantire la certezza giuridica ai contribuenti e condizioni di parità a tutti gli Stati membri l'armonizzazione delle norme fiscali concernenti la presenza digitale significativa è l'unica strada percorribile. La proposta, tuttavia, non implica l'armonizzazione delle aliquote d'imposta sulle società, e così facendo non inficia sulla possibilità degli stati membri di mantenere la potestà decisionale in merito al livello di tassazione per le imprese; la direttiva intende solamente proporre un metodo più

²⁷ Cfr supra, pag. 25

efficace ed equo per tassare le attività delle multinazionali digitali, con l'obiettivo di stabilire un mercato interno più efficiente e giusto.

4.3.2. Consultazione dei portatori di interessi e valutazione d'impatto

La Commissione europea ha adottato una strategia di consultazione degli stakeholders per cercare di capire il sentimento comunitario riguardo gli argomenti di fiscalità digitale. Le principali attività di consultazione sono state condotte una consultazione pubblica aperta eseguita nell'arco di 12 settimane (dal 26 ottobre 2017 al 3 gennaio 2018), la quale ha raccolto 446 contributi e successivamente un sondaggio specifico proposto a tutte le amministrazioni fiscali dell'Unione. Oltre alle autorità fiscali nazionali sono state raccolte le opinioni di imprese e cittadini. L'Unione europea è solita chiedere il parere di cittadini e soggetti interessati prima di elaborare politiche o direttive, e in questo caso ha raccolto pareri estremamente favorevoli riguardo ad una soluzione comunitaria del problema della tassazione digitale: 14 autorità fiscali su 21 e il 58% dei 446 partecipanti alla consultazione pubblica aperta²⁸ considerano la proposta riguardante la presenza digitale di un'impresa sul territorio la più adeguata a risolvere i problemi fiscali che derivano dalle attività delle multinazionali in Europa.

Il comitato per il controllo normativo della Commissione ha espresso parere positivo sulla proposta ponendo in essere alcune raccomandazioni. La valutazione d'impatto della proposta ha esaminato due possibilità di riforma, prendendo in considerazione un cambiamento

²⁸ Commissione europea (2018), *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM (2018), 147 Final, 21 marzo, pagina 6

radicale del sistema fiscale; tuttavia, l'idea della riforma *disruptive* è stata accantonata considerato il momento storico/politico e le conseguenze che avrebbe causato.

4.3.3. Articolo 2: campo di applicazione

La proposta mira a intervenire sul metodo di calcolo della base imponibile delle società soggette a imposta costituite o stabilite nella UE. Inoltre intende occuparsi delle imprese costituite o stabilite in una giurisdizione terza, qualora tale giurisdizione non abbia siglato una convenzione in materia di doppia imposizione con lo Stato europeo nel quale è registrata una presenza digitale significativa degli utenti; Altrimenti, ovvero nel caso in cui uno Stato membro abbia siglato una convenzione in materia di doppia imposizione con uno stato terzo, la seguente proposta non verrà applicata al fine di non violare tale convenzione.

4.3.4. Articolo 3: definizioni

L'articolo 3 della disposizione illustra diverse definizioni di concetti utili per entrare in contatto col mondo della tassazione digitale e per capire meglio quale sia il problema e come risolverlo. Innanzitutto si definisce *interfaccia digitale* qualsiasi software, anche mobile, accessibile agli utenti, dove per *utente* si intende qualsiasi persona o impresa.

Successivamente vengono definiti i *servizi digitali*, ovvero quei servizi forniti attraverso una rete elettronica, caratterizzati da un intervento umano minimo e impossibili da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione. All'interno di tale categoria vengono racchiusi la fornitura di prodotti digitali in generale, inclusi software e loro modifiche o aggiornamenti,

siti e pagine web aziendali o private, servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet, le offerte forfettarie di servizi internet (Internet service package, ISP, nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato), la concessione, a titolo oneroso, del titolo di mettere in vendita un bene o servizio su un sito internet che funge quindi da mercato online. Riguardo a quest'ultimo aspetto, la proposta specifica che la mera vendita di beni o servizi espletata mediante il ricorso ad internet non è considerata di per sé un servizio digitale, escludendo un nesso imponibile basato solo sul luogo di consumo.

4.3.5. Articolo 4: presenza digitale significativa

Il concetto di presenza digitale significativa è un'evoluzione del termine “stabile organizzazione” che permea il diritto fiscale odierno. Per le imprese digitali non è necessario stabilire una presenza fisica sul territorio per generare profitti e ricavi in un paese, di conseguenza l'aggiornamento delle norme fiscali in materia di tassazione di esse è da considerarsi naturale e necessario. Accanto ai termini “stabile organizzazione” e “imponibile” vanno avvicinati quelli di “impronta digitale”, “servizi digitali”, “base utenti”, per garantire un ammodernamento equo ed efficiente. Le norme che la Commissione propone sono basate su tre aspetti vitali di un'impresa digitale: i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali, il numero di utenti e il numero di contratti corrisposti per un servizio digitale. Questi criteri sono la base per decretare quanto un'azienda sia presente su un determinato territorio, ma tuttavia essi devono essere tarati e adeguati ai vari tipi di modelli di impresa, essendo le aziende del web incredibilmente eterogenee e uniche.

Scendendo nel dettaglio, la direttiva stabilisce che esiste una presenza digitale significativa in uno stato membro se sono soddisfatti uno o più dei seguenti criteri: se i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti in una giurisdizione superano i 7.000.000 di euro in un periodo d'imposta, se il numero di utenti di un servizio digitale in uno Stato membro supera i 100.000 euro in un periodo d'imposta o se il numero di contratti commerciali per servizi digitali supera i 3000. Nel rispetto di queste soglie, è necessario che ogni soglia sia fissata ad un livello sufficientemente alto da poter escludere casi di scarso rilievo. Viene specificato che un utente viene considerato situato in uno Stato membro quando utilizza un dispositivo in tale Stato nel corso del periodo d'imposta, identificato tramite il indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo. Con riferimento ai contratti, invece, si considera un contratto come commerciale se l'utente lo conclude nel corso di un'attività commerciale, di conseguenza verranno considerati solamente i contratti stipulati tra imprese.

4.3.6. Articolo 5: utili attribuibili alla presenza digitale significativa

L'articolo 5 ribadisce che il quadro normativo deve essere adattato sulla base dei nuovi metodi che le imprese digitali sfruttano per creare valore. Si concentra in particolare sull'attribuzione degli utili, affermando che dovrebbe tenere in considerazione "lo sviluppo, il potenziamento, il mantenimento, la protezione e lo sfruttamento di attivi immateriali nell'esercizio di attività economicamente rilevanti da parte della presenza digitale, anche se queste non sono collegate a funzioni svolte dal personale nello stesso Stato membro"²⁹. La

²⁹ Commissione europea (2018), *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM (2018), 147 Final, 21 marzo, pagina 10

Commissione europea, dunque, sta riconoscendo il ruolo fondamentale degli aspetti intangibili che aiutano le aziende a creare profitti, aumentare il valore del brand, e allargare la cerchia di utenti, ovvero quelli che l'OCSE definisce *marketing intangibles*³⁰ nel primo pilastro del progetto BEPS. L'idea della Commissione è quella di far rientrare nella presenza digitale significativa le spese sostenute per la ricerca, lo sviluppo e la commercializzazione, il numero di utenti e i dati raccolti in uno Stato membro, spese che servono a tutti gli effetti per far lievitare il valore di un brand digitale e garantire profitti. La direttiva esplicita, poi, alcune attività considerate economicamente rilevanti, tra le quali si annoverano la vendita di spazio pubblicitari online, la messa a disposizione sul mercato digitale di contenuti creati da terzi, e la raccolta, l'archiviazione, il trattamento, l'analisi, la diffusione e la vendita di dati a livello di utente oltre alla visualizzazione dei contenuti generati dagli utenti.

4.3.7. Articoli successivi

All'articolo 7 la Commissione istituisce un comitato consultivo sulla tassazione dell'economia digitale, denominato "comitato DigiTax", composto da rappresentanti degli Stati membri e della Commissione. Tale comitato dovrà esaminare le questioni connesse all'applicazione della direttiva 147 e informare la Commissione in merito alle sue conclusioni. L'articolo 8 si occupa dei dati raccolti presso gli utenti, limitati a quelli raccolti dagli stati di appartenenza. Infine l'articolo 9 stabilisce il limite di recepimento della direttiva al 31 dicembre 2019 e l'entrata in vigore dal 1 gennaio 2020, mentre l'articolo 10 indica che la direttiva entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta

³⁰ Cfr supra, pag. 30

ufficiale dell'Unione europea e l'articolo 11 che i destinatari della direttiva 147 sono tutti gli Stati membri.

4.4. La Direttiva 148

Analogamente alla direttiva 147, la direttiva 148 viene presentata a Bruxelles il 21 marzo 2018, con il titolo “*Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*”. La proposta intende trovare una soluzione ad interim al problema della tassazione dei giganti del web. Nella relazione iniziale vengono ribaditi i concetti di scarsa adattabilità dei sistemi fiscali odierni all'economia digitale e della necessità di una risposta comunitaria forte, in aggiunta alla collaborazione europea con l'OCSE, diffidando di risposte unilaterali considerate poco efficaci. Con riferimento all'OCSE, la Commissione che la fiducia verso questo organo è forte e rinnovata, tuttavia la difficoltà di arrivare ad una soluzione globale causa la natura complessa del problema e della vasta gamma di problemi da affrontare ha quasi costretto l'UE a pensare ad una soluzione propria, esplicita nelle direttive 147 e 148. La commissione prende inoltre atto del fatto che alcuni (10) Stati membri hanno già proposto, se non adottato, misure unilaterali per tentare di risolvere la questione³¹, affermando tuttavia che simili decisioni potrebbero frammentare ulteriormente il mercato unico e creare distorsioni della concorrenza, minacciando la competitività europea in ambito internazionale.

La direttiva intende proporre una soluzione armonizzata per le imposte delle società digitali: propone di istituire un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura di servizi

³¹ B.Romano, Il Sole 24 Ore, 4 Dicembre 2018

digitali, denominandola “imposta sui servizi digitali” (ISD) con aliquota al 3%, che sia facilmente attuabile e che a titolo provvisorio possa garantire condizioni di concorrenza eque, in attesa che venga messa a punto una soluzione globale. La commissione sostiene infine di essere in linea con gli obiettivi generali riguardo la tassazione, e di essere coerente con le disposizioni vigenti nel settore normativo interessato e con le altre normative UE.

4.4.1. Articolo 3: ricavi imponibili

L’articolo 3 della direttiva 148 indica quali sono i servizi offerti da un’azienda digitale che generano “ricavi imponibili” e quindi tassabili secondo le indicazioni della direttiva stessa, tra i quali si annoverano la collocazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia, la messa a disposizione degli utenti di un’interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali³². L’articolo specifica inoltre che con il riferimento ai ricavi si intendono i ricavi lordi totali, al netto dell’imposta sul valore aggiunto e di altre imposte analoghe. Risulta chiaro che l’articolo 3 introduca un’imposta dalla portata mirata, il cui ambito di applicazione investe specialmente le imprese che non esisterebbero senza una forte presenza degli utenti. L’articolo specifica inoltre alcuni casi specifici, ovvero i casi nei quali l’imposta sui ricavi derivanti da servizi digitali non viene applicata: per esempio al paragrafo 3 dello stesso

³² Commissione europea (2018), *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi*, COM (2018), 148 Final, 21 marzo, pagina 24

articolo la direttiva chiarisce che nei casi in cui il proprietario dell'interfaccia digitale e il fornitore del servizio pubblicitario siano entità distinte, il primo di questi non abbia fornito un servizio imponibile rientrante nell'ambito di applicazione dell'imposta, ciò per evitare il fenomeno della doppia imposizione. Il paragrafo 4 specifica che per i casi che riguardano interfacce digitali multilaterali che facilitano la cessione di beni o prestazione di servizi direttamente tra gli utenti dell'interfaccia, i ricavi ottenuti dagli stessi utenti mediante tali operazioni sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta.

4.4.2. Articolo 4: soggetto passivo

L'articolo 4 indica i requisiti che una società deve soddisfare per essere considerata "soggetto passivo". La direttiva intende soggetto passivo, con riguardo a un dato periodo d'imposta, un'entità che soddisfa due condizioni contemporaneamente: innanzitutto l'importo totale dei ricavi a livello mondiale dell'entità deve essere superiore a 750.000.000 di euro, e in secondo luogo l'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall'entità nell'UE deve superare 50.000.000 di euro. Il paragrafo 6 specifica che se l'entità appartiene ad un gruppo consolidato ai fini di contabilità finanziaria, i ricavi da considerare dovranno essere quelli dichiarati dal gruppo nel suo insieme a livello mondiale (o nell'UE per il secondo criterio).

4.4.3. Articolo 5: luogo d'imposizione

Secondo la direttiva i ricavi imponibili ottenuti da un'entità in un periodo d'imposta sono considerati ottenuti in uno stato membro se gli utenti fruitori dei servizi da cui i ricavi

provengono si trovano nello Stato membro e nel periodo d'imposta in esame. Questo meccanismo si applica indipendentemente dal fatto che gli utenti abbiano contribuito o meno finanziariamente a generare tali ricavi. Nel caso della pubblicità, il ricavo sarà considerato imputabile se al momento in cui figura la pubblicità sul dispositivo dell'utente il dispositivo stesso è utilizzato in uno Stato membro in un dato periodo d'imposta per accedere ad un'interfaccia digitale. Nel caso di messa a disposizione di un'interfaccia multilaterale digitale, il ricavo sarà imputabile se l'utente utilizza il dispositivo in uno Stato membro e conclude un'operazione su tale interfaccia digitale nel periodo d'imposta di riferimento. Lo Stato membro in cui un dispositivo è utilizzato viene determinato riferendosi all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo, o a qualunque altro metodo di geolocalizzazione, se più accurato³³.

³³ Commissione europea (2018), *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi*, COM (2018), 148 Final, 21 marzo

Capitolo 5. Le principali applicazioni di Web Tax

5.1. Francia

Per Emmanuel Macron quello della Web Tax è stato un cavallo di battaglia che lo ha accompagnato sin dal primo giorno della campagna elettorale, un'idea che ha poi rilanciato per rispondere alle critiche feroci provenienti dagli scioperi dei “*gilets jaunes*”³⁴, promettendo verso la fine del 2018 l'inizio dei lavori per arrivare ad una tassazione più equa dei giganti del digitale nell'ambito delle misure di emergenza economica. Per questo motivo il Parlamento francese ha approvato, l'8 aprile 2019, l'introduzione di una tassa mirata alle imprese digitali (denominata “taxe GAFA”, acronimo di Google, Amazon, Facebook, Apple, ovvero le aziende “protagoniste” di questa tassa) che colpisce le imprese che superano i 750 milioni di euro di ricavi totali annui di cui 25 possano essere attribuiti ad utenti stabiliti in Francia. L'aliquota imposta è del 3% sui ricavi e Parigi si aspettava di incassare 400 milioni nel 2019 e 650 nel 2020³⁵. La decisione francese è quindi unilaterale, una soluzione presa singolarmente senza aspettare la fine dei lavori di Commissione europea e OCSE, e ciò non poteva che far irritare gli Stati Uniti, le cui aziende sono le maggiormente colpite da questo tipo di tassa. La risposta americana non si è fatta attendere, tanto che il presidente Trump ha immediatamente minacciato l'aumento delle tariffe per l'importazione di alcuni prodotti francesi quali profumi, champagne, formaggi e vini, per un giro d'affari totale di circa 2,4 miliardi di dollari. In seguito a questi avvenimenti i due Stati sono riusciti a trovare un accordo al G7 di Biarritz nell'agosto del 2019, senza quindi ricorrere a dazi o ritorsioni ma collaborando per una soluzione condivisa e accettata: la Francia concederà un credito

³⁴ Il Fatto Quotidiano, 11 luglio 2019

³⁵ Ciancaglini, G. Salvini, G. La Stampa, 10 ottobre 2019

d'imposta alle multinazionali americane nel caso in cui venga trovato un accordo internazionale per la tassazione digitale per il 2021, qualora le cifre decise fossero inferiori a quelle versate dai GAFA nel 2019 e 2020. Il Ministro francese dell'economia Bruno Le Maire lo ha definito "un buon compromesso"³⁶ che, se non ha risolto completamente la questione, ha quantomeno avuto il merito di accelerare la discussione sulla web tax e sulla necessità di un accordo internazionale multilaterale.

5.2. Regno Unito

Nel Regno Unito già dal 2015 sono stati mossi passi in favore di un più equo sistema fiscale; per contrastare il fenomeno della traslazione dei profitti verso paesi a bassa tassazione, infatti, dal primo aprile 2015 è in vigore la "Diverted Profits Tax" (letteralmente "tassa sui profitti deviati") che viene applicata sia alle aziende residenti fiscalmente in UK sia a quelle che non lo sono. La tassa prevede un'aliquota del 25% nel caso in cui una società realizzi profitti nel Regno Unito e contestualmente li sposti in un paese dal trattamento fiscale favorevole, ed inoltre è applicata la stessa aliquota nei casi in cui un'azienda venda prodotti o servizi in UK ma sfrutta la presenza in un altro territorio per eludere il fisco britannico³⁷. Secondo un rapporto del dipartimento di governo incaricato responsabile del gettito fiscale nel Regno Unito (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC), nel 2018/19 la DPT e le altre regole sul transfer pricing hanno fatto guadagnare al fisco britannico circa 1 miliardo di sterline, che si aggiungono ai 6 dell'ultimo lustro³⁸. Ma le regole in tale ambito non concorrono solo a garantire più gettito, bensì sono utili soprattutto ad evitare i fenomeni di

³⁶ Piquard, A. Le Monde, 26 agosto 2019

³⁷ Parente, G. (2017), Dai profitti delle multinazionali ai bit, ecco dove la web tax è già realtà, Il Sole 24 Ore, 9 maggio

³⁸ <https://www.dlapiper.com/it/italy/insights/publications/2020/02/hmrc-releases-data-on-transfer-pricing/>

traslazione ed evasione, garantendo una rete di controlli e sorveglianza delle multinazionali e di tutti quei gruppi che sfruttano questi fenomeni per danneggiare le autorità fiscali nazionali. La *Diverted Profits Tax* non è l'unico provvedimento adottato dal governo britannico, in quanto dal primo aprile 2020 è stata introdotta la *Digital Services Tax*: questa imposta è intesa per colpire “grandi multinazionali i cui ricavi derivano dalla fornitura di servizi ai cittadini britannici di social media, di motori di ricerca o di mercati online”³⁹. Il provvedimento consiste nell'introduzione di una tassa del 2% sui ricavi delle aziende che offrono i servizi sopracitati, ed è tesa a combattere il disallineamento tra dove i profitti sono generati e dove vengono tassati. È importante sottolineare come il governo britannico specifichi che la soluzione migliore per addressare il problema sia da trovare all'interno di un dialogo internazionale, ed è per questo motivo che si impegna a dismettere la Digital Services Tax nel caso in cui venga trovato un accordo globale in sede OCSE/G20. La tassa sui giganti del web viene applicata solamente alle aziende che ricavano dalle attività digitali oltre 500 milioni di sterline, di cui 25 in UK, una soluzione simile a quella francese. Il governo britannico conta di ricavare da questa tassa circa 2,1 miliardi di sterline fino al 2025. Tuttavia le aziende oggetto di questa tassa stanno già escogitando metodi per eluderla: Amazon, per esempio, ha già informato i rivenditori e i piccoli imprenditori britannici che aumenterà le commissioni proprio del 2%, scaricando di fatto la *Digital Services Tax* su di loro, alcuni dei quali probabilmente la scaricheranno sui consumatori⁴⁰. L'escamotage adottato da Amazon non è altro che uno dei tanti metodi che le aziende high-tech possono sfruttare per eludere il fisco forti del loro potere contrattuale verso clienti e fornitori.

³⁹ HM Revenues and Customs, Digital Services Tax: Policy Paper, 11 marzo 2020

⁴⁰ Guerrero, A. “Amazon, beffa per il fisco UK: la digital tax “scaricata” sui rivenditori locali, La Repubblica, 6 agosto 2020

5.3. Italia

5.3.1. La proposta “Boccia”

In Italia il primo approccio con la web tax è avvenuto nel 2013, grazie alla proposta di legge presentata dall'allora deputato PD Francesco Boccia, che nella relazione alla proposta spiegava: “La ratio è quella di contrastare l'evasione fiscale tipica delle transazioni online, intese come commercio elettronico diretto o indiretto che sfuggono al regime di tassazione dei Paesi dove vengono fruiti i beni o i servizi venduti e sui quali si producono ricavi. L'esigenza è quella di non consentire che società estere non paghino le tasse nei Paesi dove operano, ma in quelli dove hanno la sede legale che, molto spesso, hanno un'imposizione fiscale molto più bassa di quella dei Paesi membri dell'Unione europea”⁴¹. La proposta fu assorbita da un emendamento della legge di stabilità 2014, approvata all'unanimità dalla commissione bilancio e pubblicata in gazzetta ufficiale il 27 dicembre 2013. La norma sarebbe dovuta entrare in vigore il primo gennaio 2014, se non che fu inizialmente rinviata al primo luglio, per essere poi definitivamente cancellata nel decreto “Salva Roma ter” del marzo 2014 dall'allora Premier Matteo Renzi. La proposta prevedeva l'obbligo, per coloro i quali volessero acquistare servizi online sia come commercio elettronico diretto che indiretto, di farlo da soggetti titolari di una partita Iva italiana, in modo tale da far fatturare anche in Italia i volumi di vendita di Google, Facebook e Amazon. La proposta mirava a colpire specialmente i servizi di e-commerce, l'acquisto di link sponsorizzati, la pubblicità mirata e in generale le inserzioni digitali.

⁴¹ Camera Dei Deputati, Proposta di legge, Introduzione dell'articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per gli acquisti di servizi per via telematica, 4 ottobre 2013

5.3.2. Legge di bilancio 2018

La legge di bilancio 2018 istituiva, a decorrere dal 2019, una vera e propria web tax, atta a colpire prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, a favore di soggetti residenti in Italia da parte di residenti e non. La norma era inserita nei commi 1011-1017 dell'art.1 e prevedeva un'aliquota del 3% da applicare al valore di ogni singola transazione (al netto dell'IVA). L'imposta veniva applicata a imprese residenti e non, ma solamente alle transazioni *business to business* (B2B), escludendo quindi le transazioni di commercio elettronico e quelle di tipo *business to consumer* (B2C), oltre all'esclusione delle imprese soggette al regime forfetario e dei soggetti agevolati per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità. Erano presenti dei limiti dimensionali relativi all'attività digitale tassata: le imprese per venire tassate, infatti, dovevano superare le 3000 transazioni annuali effettuate, a prescindere dal valore di queste transazioni, di conseguenza il nuovo prelievo poteva essere identificato come un'imposta indiretta ad valorem e speciale, essendo commisurata al ricavo lordo e su una sola categoria di servizi (diversamente dall'IVA). Le stime della relazione tecnica contavano di recuperare da questo tributo circa 190 milioni di euro il primo anno. La struttura di questa imposta è stata formulata dopo vari tentativi in quanto ha subito profonde modifiche rispetto alla prima versione: tale prima versione era stata presentata in un emendamento al senato e prevedeva una ritenuta alla fonte del 6% sui corrispettivi pagati per le transazioni digitali, ma le differenze non si riferiscono solamente al valore dell'aliquota; la prima stesura, poi abrogata, distingueva fermamente tra imprese residenti e non residenti, con le seconde interessate dal tributo nel solo caso in cui superassero la soglia di 1500 operazioni su base semestrale il cui importo non fosse inferiore a 1,5 milioni di euro ed inoltre, mentre i soggetti residenti maturavano un credito d'imposta che rendeva il nuovo

tributo neutrale, i soggetti non residenti e senza una stabile organizzazione in Italia versavano un prelievo che si configurava come un prelievo a titolo definitivo. Nella versione abrogata, inoltre, veniva inteso un concetto di *stabile organizzazione* molto ampio, intendendo “qualsiasi luogo relativo alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere”, potendo così includere, per esempio, anche lo sfruttamento dei big data, fulcro delle aziende digitali, mentre invece nella versione definitiva per *stabile organizzazione* si intendeva “qualsiasi luogo di estrazione di risorse naturali”.

È da sottolineare come il testo poi abrogato in Senato avesse sollevato non pochi dubbi, anche in relazione alla sua compatibilità con i trattati europei, essendo il criterio di residenza un elemento di discriminazione troppo forte per non essere inteso come distorsivo della concorrenza; essendo stato eliminato dall’ultima versione tale criterio, il provvedimento finale si delineava come una vera e propria web tax, con l’effettivo avvenimento della transazione digitale come unica discriminante (posti i limiti dimensionali).

Con l’eliminazione del criterio di residenza il nuovo tributo risulta quindi neutrale rispetto al luogo di origine della transazione, ma può tuttavia creare altre distorsioni nel mercato nazionale: le imprese digitali residenti in Italia, infatti, risultano svantaggiate da questo provvedimento poiché, oltre al nuovo tributo saranno comunque sottoposte alle altre imposte dirette con le aliquote vigenti in Italia, con un onere di imposta effettivo più elevato. Le multinazionali non residenti in Italia, invece, sono sì soggette al nuovo tributo ma possono comunque eludere le imposte dirette mantenendo la residenza in paesi a tassazione agevolata, pagando cifre irrisorie rispetto alle aziende locali nei paesi ad alta tassazione. Inoltre esse, essendo dotate di potere di mercato assai forte, sono in grado di traslare i tributi sui prezzi dei servizi, colpendo i consumatori senza ridurre la competitività.

La scelta di fissare l'aliquota del nuovo tributo a un livello relativamente contenuto (il 3%) sembrava dunque costituire un compromesso tra il bisogno di contrastare l'elusione fiscale perpetuata dalle multinazionali e la necessità di non penalizzare eccessivamente le imprese residenti⁴². L'imposta venne abrogata prima di entrare in vigore.

5.3.3. Legge di bilancio 2019

Con la legge di bilancio del 2019 vengono abrogati i commi riguardanti la vecchia versione dell'imposta sui servizi digitali (1011-1019) della legge del 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), mentre la nuova web tax viene spiegata e istituita ai commi 35-49 del documento 2019, ratificato in gazzetta ufficiale il 30 dicembre 2018. Viene subito stabilito che sono soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali i soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare realizzano congiuntamente un ammontare complessivo globale di ricavi non inferiore a 750.000.000 di euro, dei quali almeno 5.500.000 in territorio italiano. Si nota immediatamente il recepimento della direttiva 148 della Commissione europea⁴³, con cui questa norma condivide il criterio di riconoscimento dei soggetti passivi e altri aspetti analizzati in seguito, agevolando così il processo di armonizzazione fiscale fortemente voluto dai protagonisti europei; a testimonianza di ciò, è importante notare come il meccanismo di identificazione dei soggetti passivi che l'imposta intende colpire è simile anche ad altre proposte di web tax in giro per l'Europa, seppur con limiti dimensionali di fatturato talvolta diversi (Francia).

⁴² Gazzetta Ufficiale, Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020; Ufficio parlamentare di bilancio, La nuova imposta sulle transazioni digitali, Flash n. 9, 29 dicembre 2017

⁴³ Cfr. supra pag. 49

La nuova web tax recepisce la direttiva comunitaria 148 anche per quanto riguarda i servizi imponibili, ovvero tutte quelle prestazioni che saranno colpite dalla nuova imposta. Il comma 37 specifica infatti che l'imposta si applica ai ricavi derivanti dalla fornitura di veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata, dalla messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consenta agli utenti di mettersi in contatto e interagire con loro, e dalla trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale. Come da normativa europea il ricavo è considerato tassabile in un dato paese in un determinato periodo d'imposta fintanto che l'utente utilizza un dispositivo attraverso il quale usufruisce dei servizi tassabili nel territorio del detto stato, nel detto periodo. Per tutelare gli utenti e alcune piccole realtà italiane che basano le loro fortune anche sull'export e sullo sfruttamento del commercio online, la norma prevede che non si considerano servizi digitali la fornitura diretta di beni o servizi effettuata in seno ad un servizio di intermediazione digitale, la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore nei casi in cui il fornitore non faccia da intermediario, la messa a disposizione di un'interfaccia digitale volta esclusivamente a fornire agli utenti dell'interfaccia contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento, la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi finanziari e altri servizi tecnici (riguardanti la gestione di piattaforme telematiche per lo scambio di risorse energetiche). L'imposta è ottenuta applicando l'aliquota del 3% ai ricavi realizzati dal soggetto passivo annualmente.

La norma inoltre torna sul concetto di stabile organizzazione, specificando al comma 43 che i soggetti non residenti, privi quindi di una stabile organizzazione nel territorio italiano e di un numero identificazione Iva, sono obbligati a fare richiesta all'Agenzia delle entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali qualora nel corso di un anno

solare realizzino i presupposti indicati nel comma 36. Sottolinea, inoltre, che i soggetti residenti, se facenti parte dello stesso gruppo delle imprese non residenti appena citate, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalle norme sulla nuova web tax.⁴⁴

Analogamente alla soluzione francese, anche per la web tax studiata al Tesoro italiano è prevista la restituzione / compensazione dell'eventuale eccedenza maturata sul differenziale tra la futura digital tax di stampo OCSE e quanto già versato al fisco italiano nel frattempo; una sorta di compromesso per tenere a bada le aziende americane, già sul piede di guerra e supportate dal proprio governo, come visto in precedenza per l'esperienza francese.

5.4. Spagna

Anche la Spagna ha voluto dire la propria nella partita sulla tassazione digitale proponendo unilateralmente due nuove imposte: la cosiddetta “Google tax” e la “Tobin tax”.

In linea con la direttiva 148 della Commissione europea e con le altre proposte unilaterali di web tax, la “Google Tax” spagnola consiste nell'applicare un'aliquota del 3% ai ricavi derivanti da specifici servizi digitali (servizi di pubblicità online, attività di intermediazione e vendita di dati forniti dagli utenti); i soggetti passivi saranno le aziende che nell'anno considerato avranno fatturato più di 750 milioni di euro a livello globale, di cui almeno 3 in Spagna. Una peculiarità della soluzione spagnola è la possibilità di sanzioni a fronte di accertati tentativi di frode del sistema, come per esempio l'occultamento degli indirizzi IP

⁴⁴Gazzetta Ufficiale, Legge 31 dicembre 2018, n. 145, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021;

degli utenti o altre manovre elusive, con tali sanzioni che potranno arrivare anche allo 0,5% del fatturato netto dell'azienda colpevole.

La “Tobin Tax” (che prende il nome dal Premio Nobel per l'economia James Tobin⁴⁵), invece, è una tassa sulle transazioni finanziarie, e la Spagna intende promuoverla applicando un'imposta dello 0,2% che interesserà gli acquisti azionari inerenti società quotate in borsa con capitalizzazione superiore al miliardo di euro. Non è prevista nessuna tassa per l'acquisto di azioni di piccole e medie imprese⁴⁶.

⁴⁵ Borsa Italiana (2018); La Tobin Tax, la tassa sul prelievo nelle transazioni finanziarie, 17 gennaio

⁴⁶ Brocceri, F. (2019), Spagna, ok del governo a web tax e Tobin Tax, Fisco Oggi, 23 gennaio

Capitolo 6. Conclusioni

Tutte le transizioni sono dolorose e comportano periodi di instabilità e incertezza: il processo che sta investendo oggi le autorità fiscali non è da meno, impegnate a cercare di abbattere le disuguaglianze che si vengono a creare quando vengono tassate imprese tradizionali e digitali, schiacciate tra la necessità di riacquistare la fiducia dei cittadini (specialmente piccoli e medi imprenditori) e l'inesauribile scorta di stratagemmi che le multinazionali del web possono adottare al fine di massimizzare i loro profitti. Le radicali trasformazioni dell'economia moderna hanno costretto i governi a ripensare il proprio sistema di tassazione, o comunque di provare ad adeguarlo a quelle realtà che sono ormai più grandi del sistema stesso, con volumi di ricavi da fare invidia a Stati sovrani e con dipendenti e clienti che arrivano da ogni parte del globo: pensare oggi di poter tassare con lo stesso principio un'azienda come Google e il piccolo/medio imprenditore risulta ingiusto, quasi paradossale, ed è per questo motivo che un nuovo modo di pensare la tassazione del digitale dovrebbe essere al centro di qualunque piano governativo.

Abbiamo visto come i passi più decisi verso la Web tax siano stati mossi in Europa, con l'introduzione di alcune misure unilaterali da parte dei più potenti Stati del vecchio continente. Queste misure si sono rese necessarie vista la forte battuta d'arresto registrata in ambito continentale, con la bocciatura della proposta per la nuova web tax da parte del Consiglio Economia e Finanza UE il 13 Marzo 2019⁴⁷, nel quale si è rivelata fondamentale la ferma volontà di alcuni paesi per non intervenire in merito (tra i quali Irlanda, Danimarca,

⁴⁷ Rosini, G, (2019), Il Fatto Quotidiano; Web Tax, il Consiglio Finanze Ue dice no. Proposta affossata da Irlanda, Svezia e Danimarca. Esultano i giganti di internet. 13 marzo

Svezia, Cipro, Lussemburgo, Olanda, Malta). Ora la situazione per Francia, UK, Italia e Spagna si fa più complessa, poiché oltre a dover gestire le preoccupazioni degli Stati Uniti, si trovano costretti a dover gestire “in casa” reticenze e malumori che rischiano di far naufragare l'intero progetto.

Per quanto riguarda il dialogo con gli Stati Uniti, invece, il quadro è forse anche peggiore. Il 12 giugno 2020 il segretario del tesoro statunitense Steven Mnuchin ha inviato ai suoi omologhi dei paesi che hanno adottato soluzioni unilaterali per la tassazione digitale (vale a dire Montero per la Spagna, Le Maire per la Francia, Sunak per UK e Gualtieri per l'Italia) una lettera in cui afferma che l'America si ritira del tavolo delle trattative OCSE, almeno per il 2020. L'amministrazione Trump infatti “non crede che il 2020 sia il momento adatto per condurre queste trattative”, aggiungendo che “in questo momento i governi di tutto il mondo dovrebbero concentrarsi sui problemi economici che derivano da Covid-19”. Ciò che emerge dalla lettera non è ovviamente solo la preoccupazione, legittima, di concentrarsi sul recuperare ai danni provocati dalla pandemia di Covid-19, ma anche la consapevolezza che la web tax avrebbe colpito le aziende americane, con l'intenzione quindi di tutelarle, scelta che emerge chiaramente dalle frasi “ci opponiamo all'adozione di misure che si concentrino solamente su aziende digitali, soprattutto su servizi digitali su base lorda che ricadono in prevalenza a carico di imprese statunitensi”, aggiungendo infine che “Gli Stati Uniti non sono in condizioni di concordare, neanche su base transitoria, cambiamenti a regole fondamentali che finiscano per tassare più pesantemente solo un gruppo limitato di aziende in prevalenza americane”. Ma gli Stati Uniti non intendono fermarsi qua, avendo inoltre minacciato di imporre dazi su molti prodotti italiani, francesi, spagnoli e britannici, qualora questi stati cominciassero ad incassare dal 2021 i proventi derivanti dalle web tax locali.

Questa mossa dell'amministrazione Trump è coerente con la strategia per le elezioni amministrative di novembre 2020, in quanto la minaccia di dazi ai prodotti europei potrebbe far comodo ad alcuni produttori industriali e agricoli di Stati chiave come Florida, Michigan, Pennsylvania e Wisconsin, con l'opportunità di racimolare qualche voto in più in vista delle delicate elezioni⁴⁸.

Dunque la strada per una web tax a livello OCSE sembra anch'essa in salita, con le schermaglie tra (parte di) Europa e USA che persistono, un terreno difficile su cui costruire una delle riforme fiscali più importanti degli ultimi decenni. Una volta deciso il nuovo presidente americano, l'Europa dovrà trattare col neo-eletto per riuscire a far tornare gli Stati Uniti al tavolo delle trattative, in sede OCSE, poiché come visto le soluzioni unilaterali non sono sufficienti ad arginare il problema, creando sì gettito immediato, ma essendo anche pericolose viste le possibili ritorsioni. Solo grazie ad una strategia comune sarà possibile arrivare ad un accordo internazionale, in modo tale da permettere alle autorità fiscali nazionali di ridurre i fenomeni di erosione della base imponibile e della traslazione dei profitti, unico modo per rendere la tassazione e tutto il sistema economico più equi e bilanciati, una sfida che necessita la collaborazione di diversi attori, che coinvolge e interessa il presente ma soprattutto il futuro.

⁴⁸ Fubini, F. (2020) Corriere Della Sera, Ecco la lettera Usa ai governi europei: "Guerra sulla web tax". Rottura vicina; 20 giugno

Bibliografia e pubblicazioni

- Annichiarico, A. Parente, G. (2015), *Il Sole 24 Ore*, *G20, sostegno unanime al progetto BEPS per tassare le multinazionali*, 9 ottobre
- Bales, V. Dalley, J, Fox, R. (2020), *HMRC releases 2018/19 data on transfer pricing and the diverted profit tax*, DLA Piper, 7 febbraio
- Banton, C. (2019), Investopedia.com, “Network Effect”, 15 ottobre
- Borsa Italiana, (2018), *La Tobin Tax, la tassa sul prelievo nelle transazioni finanziarie*, 17 gennaio
- Camera dei Deputati (2013), N.1662, XVII legislatura, Proposta di Legge, *Introduzione dell’articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto per gli acquisti di servizi per via telematica*, 4 ottobre
- Carli, A. (2019), *Dalla Cina sul 5G alla web tax, quando gli Usa mettono in guardia l’Italia*, *Il Sole 24 Ore*, 3 dicembre
- Chrisafis, A. (2020), *France’s digital minister says tax on big tech is just the start*, *The Guardian*, 12 gennaio
- Commissione europea (2018), *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, COM (2018), 147 Final, 21 marzo
- Consiglio Europeo (2020), *La Tassazione del Digitale*, Cronistoria
- Evans, D. Schmalensee, R. (2016), *Matchmakers*, Harvard Business Review Press
- Fisco Oggi, (2019), *Spagna, ok del Governo a web tax e Tobin tax*, 23 gennaio

- Fubini, F. (2020), *Ecco la lettera Usa ai governi europei: “Guerra sulla web tax”*.
Rottura vicina, 20 giugno
- Galimberti, A. (2019), *Nuova web tax al via. Porterà ogni anno 108 milioni in più*, *Il Sole 24 Ore*, 31 dicembre
- Gazzetta Ufficiale, Legge 27 dicembre 2017, n. 205, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*
- Gazzetta Ufficiale, Legge 31 dicembre 2018, n. 145, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*
- Giancaglini, G. Salvini, G. (2019), *Tutti la vogliono ma nessuno la applica: ecco la web tax nell'Ue*, *La Stampa*, 10 ottobre
- Guerrera, A. (2020), *Amazon, beffa per il fisco Uk: la digital tax “scaricata sui rivenditori locali*, *La Repubblica*, 6 agosto
- HM Revenues and Customs (2020), *Digital Services Tax: Policy Paper*, 11 marzo
- KPMG International Cooperative (2015), *Diverted Profits Tax: Navigating your way*
- Landolfi, F. (2020), *Con web tax e transfer pricing fisco internazionale oltre il Covid*, *Il Sole 24 Ore*, 18 maggio
- Le Monde (2020), *Macron et Trump s'accordent pour prolonger les négociations sur la “taxe GAFAM”*, 20 gennaio
- Marè, M. (2019) *Corso di Scienza delle Finanze, lezione “La tassazione dell'economia digitale”*
- Marè, M. (2019), *La UE deve attuare una linea comune*, *Il Sole 24 Ore*, 11 giugno
- Meta, F. (2019), *Gualtieri: “Web tax in vigore dal 1° gennaio 2020”*, *Corriere Comunicazioni*, 10 ottobre

- Meta, F. (2020), *Web tax, l'OCSE prende (ancora) tempo: decisione entro fine anno*, Corriere Comunicazioni, 31 gennaio
- Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale, “OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)
- OECD (2013), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*
- OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris
- OECD/G20 (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris
- OECD/G20 (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document*, Base Erosion and Profit Shifting Project, 6 marzo
- OECD/G20 (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.
- Parente, G. (2017), *Dai profitti delle multinazionali ai bit, ecco dove la web tax è già realtà*, Il Sole 24 Ore, 9 maggio
- Piquard, A. (2019), *Taxation des GAFAs: au G7, la France annonce un “bon compromise” en vue d’une solution internationale*, Le Monde, 26 agosto

- Righi, S. (2018), *Le tappe dell'economia intangibile, Dai Beatles i capitali per la Tac*, Corriere della Sera, 6 dicembre.
- Romano, B. (2018), *Francia e Germania: web tax Ue solo sui fatturati della pubblicità online*, Il Sole 24 Ore, 4 dicembre
- Rosini, G. (2019), *Web tax, il Consiglio Finanze Ue dice no. Proposta affossata da Irlanda, Svezia e Danimarca. Esultano i giganti di internet*, Il Fatto Quotidiano, 13 marzo
- Servizio del bilancio del Senato, (2015), XVII legislatura Nota breve n.13, *Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting*, 13 ottobre
- Tørsløv T, Wier, L. Zucman, G. (2018) “The missing profits of nations”, National Bureau of Economic Research Working Paper Series, giugno
- Uenlue, M. (2017), *Platform Business Model: how to get started*, innovationtactics.com, 24 maggio
- Ufficio Parlamentare di Bilancio, (2017), Flash n.9 / 29 dicembre 2017, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*
- Veronese, L. (2020), *Gualtieri: “Web tax, serve un accordo globale ma l'Italia non si ferma”*, Il Sole 24 Ore, 23 gennaio
- Wirtz, J; Lovelock, C. (2016) *Services Marketing: people, technology, strategy*, World Scientific Publishing Co. Inc. Capitolo 6: “Service Pricing and Revenue Management”

Sitografia

- www.borsaitaliana.it
- www.consilium.europa.eu
- www.corrierecomunicazioni.it
- www.corriere.it
- www.ilfattoquotidiano.it
- www.gazzettaufficiale.it
- www.kpmg.com
- www.ilsole24ore.com
- www.investopedia.com
- www.lastampa.it
- www.lemonde.com
- www.oecd-ilibrary.org
- www.oecd.org
- www.repubblica.it
- www.theguardian.com
- www.upbilancio.it