



DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

CATTEDRA DI SCIENZA DELLE FINANZE

L'ECONOMIA DIGITALE TRA LE DIFFORMITÀ
DEL SISTEMA FISCALE INTERNAZIONALE E
L'INELUTTABILE ELUSIONE IMPOSITIVA
DELLE MULTINAZIONALI

Prof. Angelo Cremonese

RELATORE

Giuseppe Fragale

CANDIDATO

ANNO ACCADEMICO 2019/2020

*“In this world nothing can be said to be
certain, except death and taxes”*

Benjamin Franklin, lettera a Jean-Baptiste Le
Roy, 13 novembre 1789

Possono la globalizzazione, l'information
technology e l'evoluzione digitale mettere in
dubbio la citazione di Benjamin Franklin?

INDICE

INTRODUZIONE	5
PRIMO CAPITOLO	6
Evoluzione della struttura della tassazione: come si è arrivati alla globalizzazione e alla digital economy	6
1.1 Tassazione: Liaison Stato-contribuenti o mero pagamento allo Stato?	6
1.2 L'ascesa dell'IVA: come ha assunto un ruolo di primo piano nell'imposizione fiscale durante l'ultimo secolo	8
1.3 La globalizzazione: impatto e conseguenze	12
1.4 Economia digitale: enormi opportunità con grandi ostacoli impositivi	13
SECONDO CAPITOLO	18
Tassazione del commercio elettronico	18
Introduzione	18
2.1 L'impatto iniziale del commercio elettronico nelle istituzioni	18
2.2 La stabile organizzazione	20
2.3 Commercio elettronico e stabile organizzazione	22
2.4 Lineamenti del commercio elettronico	25
2.4.1 Mercato B2B e B2C	25
2.4.2 Commercio elettronico diretto e indiretto	26
TERZO CAPITOLO	30

Progetto BEPS e transfer pricing	30
 Introduzione	30
 3.1 Evasione fiscale ed elusione fiscale: differenze	31
 3.2 Revisioni OCSE riguardanti l'erosione della base imponibile e il "profit shifting"	32
 3.3 Approfondimenti sul fenomeno del transfer pricing e relativi aggiornamenti OCSE	36
CONCLUSIONI.....	39
BIBLIOGRAFIA	41
SITOGRAFIA	42

INTRODUZIONE

Questo elaborato ha l'obiettivo di analizzare la tassazione del commercio elettronico e i cambiamenti della struttura dei servizi negli ultimi anni in relazione al fisco.

Inizialmente verranno esaminati i più importanti mutamenti dell'apparato finanziario dello Stato, specialmente nei suoi rapporti con il contribuente.

Successivamente vi sarà un'attenta analisi sulla tassazione commercio elettronico, iniziando dal concetto di stabile organizzazione e dall'impatto che la globalizzazione e la digital economy hanno avuto su di essa.

Infine, verranno trattate le deformità del sistema della tassazione, con particolare attenzione all'elusione fiscale delle multinazionali. A tal proposito, una digressione sul progetto BEPS e quindi sui meccanismi di contrasto ideati dall'OCSE e dal G20 volti a limitare il trasferimento di utili in Paesi con un sistema fiscale più conveniente, oppure l'evasione fiscale da parte di gruppi multinazionali.

PRIMO CAPITOLO

Evoluzione della struttura della tassazione: come si è arrivati alla globalizzazione e alla digital economy

Nel caso in cui la sede legale di un soggetto economico sia alle Barbados, il server in Oman, la residenza legale alle Isole Marshall, le spedizioni dei prodotti sono concentrate in Olanda, la vendita in Italia avviene dalle Samoa americane tramite un'applicazione concessa in licenza da un'impresa canadese della Holding ad una controllata svedese, i diversi Stati valicati dalla società transnazionale chi e cosa asserviranno alla tassazione (riconosciuto che tutti i Paesi prevedano di farlo)?

1.1 Tassazione: Liaison Stato-contribuenti o mero pagamento allo Stato?

La tassazione è un fenomeno comune della società umana che è sempre stato presente in imperi diversi in luoghi e tempi diversi, indipendentemente dallo scopo dell'imposizione fiscale. Al fine di comprendere le ragioni per lo sviluppo dell'IVA, è utile una revisione dei punti salienti della storia del fisco e un sunto del suo sviluppo nelle economie passate.

Ulteriormente, è utile carpire le necessità di attuazione di un nuovo sistema di tassazione del ventesimo secolo per definire l'IVA come metodo di tassazione funzionale e razionale. La storia dell'imposizione fiscale promuove anche la comprensione della necessità di una tassazione e di un coordinamento fiscali internazionali.

Gli individui pagano le tasse per accedere al privilegio di appartenere ad una società organizzata? Oppure per il disadorno obbligo di pagamento alle autorità pubbliche, per il quale nulla viene necessariamente ricevuto in cambio?

La prima definizione è certamente la più valida, anche se tale concetto non può ridursi ad un semplice periodo, bensì esso necessita ed è meritevole di un più ampio spazio temporale di esplorazione.

Il privilegio di appartenenza traina i cittadini verso la formazione di un vero e proprio legame con lo Stato, ed è più vicino al concetto di imposte indirette, in quanto esse rappresentano i benefici tratti dai contribuenti a seguito della “liaison” Stato-residenti.

Le imposte dirette potrebbero avvicinarsi in qualche modo al secondo interrogativo precedentemente posto, dato che il focus in questo caso è incentrato sull’approvvigionamento, sostentamento e sull’amministrazione del settore pubblico. In entrambi i casi, l’elemento comune è il sacrificio economico dei contribuenti, l’onere finanziario imposto dalle autorità per raccogliere fondi e servizi (diretti e indiretti).

La tassazione, così come altri strumenti governativi, ha sempre incontrato forme di resistenza, che sono tutte riconducibili all’evasione fiscale. A tal proposito si può citare il fenomeno del gergo cockney, che proviene dalla rigorosa applicazione dell’imposizione dei redditi del governo anglosassone. Furono i venditori di carri armati ad ideare tale dialetto, con l’obiettivo di confondere gli esattori delle tasse. Lo sviluppo della tassazione ha portato addirittura alla nascita e alla successiva promulgazione ed espansione di classi di dialetti, nati inizialmente per sfuggire dalla morsa dei percettori, e poi sviluppatisi e divenuti presenti nella società britannica.

Nelle società antiche la tassazione era uno dei più affidabili indici relativi al grado di civiltà di una determinata società; erano direttamente proporzionali. Talvolta però, la progressione della struttura fiscale statale era spinta anche da atti di guerra incivili. Gli antichi greci ad esempio, furono uno dei primi popoli ad abolire, attenuare o alleviare l’imposizione fiscale durante periodi di emergenza nazionale o di guerra.

La lungimiranza dei greci è in questo caso stata mostrata sotto il profilo impositivo, che si dimostra una valida unità di misura della modernità e del progresso di un popolo.

Simile l'operato della Gran Bretagna che per finanziarie la sua partecipazione alle guerre napoleoniche introdusse un'imposta sul reddito, revocata poi al termine del conflitto dopo la battaglia di Waterloo nel 1816. Il governo statunitense costruì un'imposta sul reddito durante la Seconda Guerra d'indipendenza nel 1812 basandosi sulla struttura del British Tax Act del 1798. L'Usa Tax Act viene però emanato solamente nel 1861, perché negli anni precedenti lo Stato americano utilizzò i fondi per finanziare la guerra.

Quindi, sono numerosi gli esempi di Paesi aventi innovative o alternative strutture fiscali, con diverse sfumature ma unite dallo stesso elemento: la correlazione positiva tra buona struttura impositiva e solido apparato statale. In particolare, sagaci provvedimenti impositivi attuati da determinati Stati, diventano poi pilastri di riferimento per altri Paesi con simili obiettivi di sviluppo.

1.2 L'ascesa dell'IVA: come ha assunto un ruolo di primo piano nell'imposizione fiscale durante l'ultimo secolo

I tradizionali sistemi di imposte dirette e indirette sul reddito sono stati sufficienti a ricoprire il fabbisogno economico statale fino all'inizio del ventesimo secolo, epoca in cui gli Stati non riuscivano più a garantire il sostentamento della spesa pubblica tramite le consuete forme di imposizione. Da tale necessità nasce il concetto di IVA, anche se precedentemente era già noto il concetto di "cascade tax" o "turnover tax", un'imposta sul fatturato applicata durante le varie fasi del processo produttivo, e quindi dall'acquisto degli input fino alla vendita di output al consumatore; già presenti anche forme di imposte indirette quali i dazi doganali e le imposte sulle vendite (il Portorium, il dazio doganale e la tassa sulle importazioni e le esportazioni, risale addirittura all'Impero Romano).

L'iva, concepita per la prima volta in Germania al termine della prima guerra mondiale dal Dr. Wilhelm von Siemens¹, il quale riconobbe le debolezze dell'imposta sul fatturato, aveva l'obiettivo di eliminare l'effetto a cascata dell'imposta sugli affari che, non prevedendo la possibilità di reclamo da parte dell'acquirente e quindi vedendo crescere la componente fiscale del prezzo all'aumentare delle fasi tra produttore e consumatore, produceva eclatanti effetti distorsivi tra imprese altamente integrate e altre imprese.

Thomas Adams, dopo aver studiato la riforma fiscale tedesca, introdusse agli Stati Uniti nel 1921 un concetto impositivo volto ad eliminare il distorsivo effetto a cascata e a ridurre gli incentivi di integrazione verticale, focalizzato sulla tassazione ad un unico stadio, quello finale di vendita al consumatore; il progetto darà vita alla ormai nota "sales tax" americana, in vigore ancora oggi.

Gli USA non adotteranno mai un sistema di imposizione indiretta a più stadi e quindi una tassa sul valore aggiunto, neanche a seguito dell'importante riforma fiscale attuata da Trump nel 2017.

Ad oggi, tra i colossi industriali mondiali, gli States e l'India sono gli unici due paesi a non utilizzare l'IVA.

Nei Paesi di piccole dimensioni invece, il quesito IVA non si pone nemmeno perché l'implementazione della stessa non comporta benefici, dato che l'eventuale guadagno rispetto ad un'ampia base tariffaria sarebbe relativamente troppo ridotto.

È importante citare il vigente sistema impositivo al dettaglio americano perché è uno Stato che occupa una grossa percentuale del commercio elettronico oltre ad essere un grandissimo hub commerciale e un giocatore chiave del mercato in questione.

¹ Industriale tedesco delle telecomunicazioni della famiglia Siemens

L'IVA non acquisì molta notorietà durante i tre decenni successivi all'intuizione del Dr Wilhelm von Siemens, la Francia fu infatti l'unica ad implementarla, nel 1954, prima della rapida ascesa alla fine degli anni '60.

Dopo un'importante accelerazione tra fine anni '60 e fine anni '70, l'universo economico assisterà ad uno sprint senza precedenti dell'imposta sul valore aggiunto dalla fine degli anni '80 in poi, concepito come il più importante e rapido sviluppo della tassazione nell'ultima parte del ventesimo secolo (e continua ancora oggi). In particolare, dal 1987 al 1997 quasi tutti i maggiori Paesi europei e asiatici, come anche l'ex repubblica sovietica, introdussero l'IVA come il principale sistema di imposizione indiretta nel proprio sistema di tassazione.

Nel 1960 meno di 10 Stati avevano adottato l'imposta sul valore aggiunto, paragone che non regge con il presente che vede più di 130 Paesi utilizzare tale sistema impositivo.

L'Europa Occidentale ha scelto di utilizzare l'IVA come principale sistema di imposte indirette per motivi che vanno oltre le ragioni strettamente tecnico-economiche: particolarmente funzionale nell'evitare le distorsioni commerciali generate dalle precedenti imposte indirette a cascata, ha migliorato il coordinamento economico tra gli Stati membri delle Comunità Europee.

In Sudamerica invece l'introduzione dell'IVA, data la sua efficienza nell'aumentare i ricavi, ha completato il processo di apertura all'esterno e di globalizzazione delle politiche economiche.

Inoltre l'IVA ha contribuito al processo di transizione delle economie dei colossi industriali fungendo da catalizzatore nel passaggio dal vecchio regime fiscale, con le tradizionali fonti di reddito in netta degenerazione, ad un'economia ispirata al mercato emergente e in alcuni casi è servita come condizione preliminare per l'adesione all'Unione Europea.

Nei paesi in via di sviluppo l'IVA, data la sua importanza negli impegni legati alla liberalizzazione del commercio, è divenuta necessaria per completare la riforma del mercato sotto il punto di vista delle entrate.

Molti Paesi si sono ispirati al sistema IVA europeo, il più completo ed efficiente del momento ma non privo di imperfezioni. La Nuova Zelanda ha compiuto un importante perfezionamento del sistema di tassazione indiretto europeo nel 1985, modificando le parti considerate “difettose”. Da questo modello prende spunto il sistema sudafricano, reso effettivo nel 1991. Segue il Canada nel medesimo anno, con qualche modifica di carattere tecnico-territoriale. Il Giappone ha concretizzato il passaggio all'IVA nel 1989, con modifiche importanti per ragioni politiche.

È fisiologico, opportuno e impellente un radicale cambiamento nella percezione del mondo digitale e delle nozioni relative alla “presenza”, al “tangibile”, affinché i tax planners possano soddisfare le pressanti necessità della tassazione. Allo stesso modo diviene necessaria, nel presente ancor di più rispetto ai secoli precedenti, una costante revisione, esaminazione e “riconcettualizzazione” dei capisaldi della tassazione e applicazione della stessa con l'obiettivo di garantire un'ampia flessibilità impositiva in grado di fronteggiare l'accanita rivoluzione tecnologica.

L'introduzione di nuove imposte per combattere questo fenomeno è quindi un punto cruciale da affrontare, che garantirà una crescita esponenziale del gettito dello Stato se pianificata attentamente, e una enorme perdita nel caso opposto, di fallimento.

L'evoluzione della fiscalità nel mondo non elettronico (fino al diciannovesimo secolo) non è minimamente paragonabile al progresso ottenuto mediante l'avvento della tecnologia, che ha generato una crescita esponenziale nell'ultimo secolo. La globalizzazione, generata dallo sviluppo tecnologico che ha agevolato e reso più veloci ed efficaci le transazioni transfrontaliere, ha contribuito all'ascesa dell'IVA in

130 paesi di tutto il mondo in meno di mezzo secolo, accadimento che sarebbe stato inconcepibile prima della rivoluzione industriale.

1.3 La globalizzazione: impatto e conseguenze

Roland Robertson² definisce per la prima volta la globalizzazione come “la compressione del mondo e l’intensificazione della coscienza del mondo nel suo insieme”.

Alessandro Magno aveva però sviluppato un’idea simile più di 2300 anni fa, fondata su coalizione di Stati e una confederazione in grado di facilitare il commercio, garantendo efficacia, efficienza e stabilità. Il sogno di forgiare un’economia globale nel mondo antico è stato purtroppo troncato dalla morte prematura.

La globalizzazione potrebbe essere vista come un processo lungo secoli, dettato dalla crescita della civiltà e dall’espansione della popolazione, con periodi di crescita e d’arresto: dopo un primo rallentamento causato dalla crisi della Gold Standard e dalla Grande Guerra, attraversa un periodo positivo fino allo scoppio della Seconda Guerra mondiale, per poi crescere al termine di essa ed esplodere durante gli ultimi 50 anni. Il boom del recente mezzo secolo è avvenuto grazie alla drastica riduzione dei costi di raccolta delle informazioni e dei costi di transazione, che hanno permesso l’ampliamento dei mercati globali e la riduzione dei precedenti attriti commerciali interstatali. Altra diretta conseguenza di questa salita, di interpretazione forse meno oggettiva, è stato l’indebolimento della capacità dello stato di attuare strategie di pressione fiscale con il fine di aumentare le entrate: la tendenza ultima è infatti quella di convergere verso aliquote fiscali più basse, nota come concorrenza fiscale. L’aumento della mobilità del lavoro e del capitale ha ulteriormente contribuito alla diminuzione della capacità del governo di finanziarsi mediante le imposte, perché ha reso possibile distruggere la base imponibile dei governi di tutto il mondo.

² Sociologo e teorico della globalizzazione avente origini britanniche

Internet e e-commerce sono altre due punti cardine della globalizzazione.

L'evoluzione del commercio internazionale dal punto di vista dell'e-commerce e di Internet genera quesiti sui "diritti di imposizione fiscale" e sulle definizioni da applicare. La tassazione internazionale riguarda gli aspetti fiscali internazionali delle leggi fiscali nazionali e i trattati fiscali internazionali. Stipulando accordi sulla doppia imposizione o accordi internazionali in generale, gli Stati navigano su acque simili a quelle del diritto internazionale, non uguali perché tecnicamente interessano solamente gli Stati contraenti e quindi non obbligano nessun altro Paese a rispettare tali convenzioni. È difficile applicare una convenzione internazionale quando sono coinvolte diverse autorità giurisdizionali, con diversi Paesi con leggi nazionali sull'imposta sul reddito diverse. L'OCSE ha il compito di evitare questi determinati tipi di attriti, di mantenere e aggiornare linee guida e di garantire una chiara e coerente regolamentazione globale delle imposte, essendo un organismo planetario riconosciuto come autorità delle leggi fiscali internazionali.

1.4 Economia digitale: enormi opportunità con grandi ostacoli impositivi

L'economia digitale costituisce un'occasione per diversi settori economici e causa di affanno per il legislatore fiscale, considerato che la legnosità normativa ostacola il processo di adattamento al progresso socio tecnologico, trasmettendo delle crepe normative che potrebbero tenere occupati i tax planners per lunghi periodi di tempo.

L'economia digitale è la conseguenza di un procedimento di metamorfosi dettata dalle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, che ha permesso di realizzare connessioni economico-sociali prima ignote, implementando i processi di impresa e solidificando l'innovazione in qualsiasi ambito dell'economia.

Si esamina quindi un nuovo cambiamento, contrassegnato dalla de-strutturazione delle nozioni di spazio e tempo, misure sino ad oggi viste come confini sia in campo industriale che economico. L'IT li sopprime e li mette in secondo piano.

Incontestabilmente tutti questi elementi influenzano alcune tra le caratteristiche impositive rilevanti dal momento che il patrimonio digitale, in continua evoluzione e intangibile, elude i tradizionali sistemi fiscali, per i quali vi è urgenza di una riprogettazione volta a salvaguardare una giusta richiesta impositiva statale sulle manifestazioni di ricchezza patrimoniale e/o para patrimoniale, oggi necessità uniformemente condivisa oltreoceano.

Dinamicità e integrazione degli input produttivi, focus su nuovi business (online advertisements, e-commerce, appstore, effetto network) sono tutti fattori che mettono in crisi le tipiche metodologie tributarie.

I nuovi modelli di business e le nuove architetture societarie delle multinazionali, in continua evoluzione verso nuovi orizzonti e nuove strategie elusive, risultano difficili da adattare alle ordinarie e tradizionali strutture impositive.

L'innovazione tecnologica, in funzione di catalizzatore del mondo digitale, ha permesso alle aziende di operare in una dimensione difficilmente decifrabile e tracciabile. Il regolatore attraversa infatti un sentiero tortuoso per riuscire a individuare i flussi reddituali e controllare le nuove autostrade commerciali, consapevole di una realtà che vede decostruiti gli ordinari principi d'imposizione, quali lo spazio e il tempo.

I meccanismi di tassazione del mondo reale non riescono facilmente a forare la membrana attorno a cui è racchiuso il mondo virtuale; al principio di territorialità (fondamento e al contempo difetto del potere impositivo di ogni Stato) si oppone l'ecosistema digitale, i cui confini non sono tangibili.

Lo sviluppo tecnologico ed informatico degli ultimi due decenni è indubbiamente un terreno fertile, ove le aziende coltivano i propri interessi con enormi opportunità di profitto, trasferendo di conseguenza tali benefici ai consumatori e quindi a tutta la popolazione.

Gli innumerevoli frutti di questo processo devono però essere redistribuiti, regolati e tutelati.

Ed è qui che sorge il paradosso: questo compito può costituire l'inizio dell'indebolimento dell'autorità statale e può addirittura essere portatrice di imbarazzo al legislatore fiscale, incapace di esercitare la propria potestà impositiva, dinanzi a una realtà astratta e indefinita, mancante di alcun limite o frontiera.

Il legislatore fiscale, in impasse dinanzi alle nuove manifestazioni di ricchezza, non può che ripararsi tramite gli "strumenti antiabuso", noti in ambito internazionale come Gaar³, ovvero general anti-avoidance rule.

Il grande oceano di opportunità fornite dalla globalizzazione dei mercati, a sua volta determinata dall'evoluzione digitale, deve essere attentamente e costantemente studiato dai regolatori, in modo da avere un quadro normativo chiaro, che sia in grado di sposare i tradizionali principi di equità e socio-economici. Diviene cruciale riuscire, anzi provare, a tenere il passo dell'evoluzione informatico-digitale.

Per facilitare la comprensione dell'imponenza di questo fenomeno, basta leggere alcuni dati relativi ai fatturati dei "colossi del clic", le imprese digitali che massimizzano i propri guadagni mediante lo sfruttamento di asset/risorse intangibili.

"Nel 2013 Google ha realizzato circa 60 miliardi di fatturato, di cui 27 miliardi, pari al 45%, negli Stati Uniti e 33 miliardi, pari al 55%, negli altri Paesi. A fronte di tali

³ La "norma generale anti elusione" è stata concepita per cercare di contrastare scenari di elusione fiscale ed è adottata da tutti i Paesi aggrediti da innovativi metodi di evasione fiscale. È contenuta nella direttiva UE 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016.

ricavi, nel 2013 la richiamata società ha realizzato utili per 14,4 miliardi di dollari, di cui 5,8 miliardi, pari al 41%, negli Stati Uniti e 8,6 miliardi, pari al 59%, all'estero. La società ha versato 2,2 miliardi di dollari di tasse, di cui 1,5 miliardi, pari al 70%, negli Stati Uniti e 0,7 miliardi, pari al 30%, all'estero.

Passando ai dati in bilancio relativi ad un altro colosso digitale, Apple, si rileva che nello stesso anno ha realizzato 171 miliardi di fatturato, di cui 63 miliardi, pari al 36%, negli Stati Uniti e 108 miliardi, pari al 64%, all'estero. Gli utili sono stati 50 miliardi di dollari, di cui 20 miliardi, pari al 40%, negli Stati Uniti e 30 miliardi, pari al 60%, all'estero.

Nel caso di Apple sono state versate imposte per 13 miliardi di dollari, il 92% dei quali è stato versato nelle casse degli USA (circa 12 miliardi di dollari) e il restante 8% (circa 1,1 miliardi) in altri Paesi.

Lo stesso vale per i valori in borsa. Apple e Google insieme rappresentano 1000 miliardi di dollari di capitalizzazione; la Borsa italiana ha una capitalizzazione di 699 miliardi di euro, pari a 776 miliardi di dollari. In alcuni momenti Apple da sola ha capitalizzato più dell'intera Borsa italiana!"⁴

Adesso la constatazione dell'oggetto di studio diviene ancora più scorrevole. Le aziende che utilizzano e sfruttano sistemi di produzione e scambio basati su tecnologie informatiche hanno un potenziale colossale. In questo caso sono stati evidenziati risultati relativi a due tra le più grandi aziende del mondo virtuale, aventi però la medesima influenza e importanza nel mondo reale. Queste due realtà, diverse all'occhio del legislatore fiscale e per lui viaggiatrici su rette parallele, finiscono invece per intersecarsi dinanzi ai consumatori, incapaci e indifferenti circa la distinzione delle due sfere.

⁴ Gianfranco Miccoli, Digital economy, 2016, pag. 16-17

I dati relativi ad Apple e Google non sono eccezioni o casi particolari, bensì mere dimostrazioni del potenziale dell'information technology (IT), trasferito e contenuto in qualsiasi tipo di società attiva in tale settore.

Infatti, dal rapporto del Ministero dello sviluppo economico del 31 dicembre del 2019 si evince che il 73,3% delle startup innovative fornisce servizi alle imprese relativi a produzione di software e tecnologie informatiche, attività di ricerca e sviluppo, attività dei servizi di informazione.

La realtà, che è solo una e non conosce frazionamenti, vede la classifica dei 100 Brand più ricchi al mondo (Forbes 2019) dominata dalle imprese operanti nell'industria tecnologica: i primi 5 posti sono infatti occupati da Apple (fatturato di \$265.8), Google (fatturato di \$136.2), Microsoft (fatturato di \$110.2), Amazon (fatturato di \$211.4), Facebook (fatturato di \$48.8). La classifica è stilata considerando non solo il brand revenue, ma anche il brand value.

Dinanzi a un tale imperio dei colossi tecnologici, la domanda sorge spontanea: i tax planners possono essere in grado di applicare una completa e coerente imposizione tributaria alla ricchezza prodotta dalle imprese operanti nel settore in questione? Le lacune impositive oggi presenti potranno essere in qualche modo ridotte? La digital economy e le imprese operanti in tale settore avranno uno scheletro più chiaro e più facilmente decifrabile?

SECONDO CAPITOLO

Tassazione del commercio elettronico

Introduzione

Adesso un'analisi sulla tassazione commercio elettronico, partendo dal concetto di stabile organizzazione e dall'impatto che la globalizzazione e la digital economy hanno avuto su di essa.

Il primo capitolo è fondamentale per comprendere il modo in cui l'economia si è modificata e le dinamiche con cui si è evoluta, arrivando all'unione dei mercati commerciali e ad una visione priva di barriere protezionistiche, non più annodata alle tradizionali forme di tutela tipiche delle economie europee del secondo dopoguerra. Dall'analisi del mutamento dell'apparato finanziario dello Stato si passa all'approfondimento circa gli attuali modelli impositivi più delicati, controversi e meritevoli di attenzione: le sfaccettature della tassazione del commercio elettronico.

Per una corretta analisi della tassazione dei modelli di e-commerce è necessario trattare il concetto di stabile organizzazione e delle sfumature che essa ha assunto a partire dall'inizio globalizzazione dei mercati.

2.1 L'impatto iniziale del commercio elettronico nelle istituzioni

Il commercio elettronico assume un ruolo di primo piano dalla fine degli anni Novanta, quando diviene lampante la necessità di revisionare le allora vigenti

normative fiscali per integrare l'innovativo modello di transazione per la commercializzazione di beni e servizi, che navigava in un "oceano blu"⁵.

Navigando in acque poco note, il bisogno di plasmare norme impositive quasi ad hoc era incombente e obbligatorio per eliminare ogni tipo di ambiguità e soprattutto per ovviare a probabili distorsioni della concorrenza che si sarebbero palesate nel caso in cui le allora attuali norme degli Stati contraenti non si fossero amalgamate in maniera adeguata con le nuove.

Infatti dal 1996 tale tematica fiscale è stata trattata in diverse sedute e convegni di studio, in particolare dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico e dalla Commissione europea, per dare vita a congrui principi impositivi in grado di sostenere la tassazione del commercio elettronico.

La digitalizzazione del commercio ha sconvolto le condizioni canoniche dell'economia avendo caratteristiche, in particolare l'assenza di luoghi specifici e la digitalizzazione, che sono subito entrate in contrasto con i tradizionali metodi di tassazione internazionali. Evasione fiscale a parte, vi era banale difficoltà di applicazione. Da qui nasce un dibattito internazionale che porta a due uniche alternative: creare delle norme ad hoc o adeguare i consueti principi della legislazione fiscale internazionale alle nuove esigenze dettate dal mercato. I tax planners inizialmente adottarono un approccio conservatore, volto ad evitare stravolgimenti precettistici e a non diradicare del tutto le ordinanze attive precedentemente allo sconvolgimento economico generato dal commercio elettronico.

La potestà impositiva dello Stato perde la sua tenacia per via dei precedentemente citati parametri della nuova forma di commercio: viene a mancare il collegamento

⁵ Strategia aziendale incentrata sull'innovazione, sulla nascita di nuovi prodotti che portano alla nascita di nuovi mercati. La mancanza (iniziale) di competitors negli oceani blu si collega in questo caso alla mancanza di una adeguata pianificazione fiscale che porta le imprese digitali a viaggiare in acque deserte.

territoriale fra Stato impositore e attività esercitata e difatti non vi è più bisogno di strutture fisiche funzionali per scambi commerciali.

Altro elemento che mette in crisi la capacità fiscale statale è la novità tecnologica che, permettendo la direzione della persona giuridica e lo scambio di informazioni o idee fra gli amministratori anche in luoghi diversi ma contemporaneamente, non consente di localizzare con esattezza il Paese ove avviene l'effettivo management della società.

L'unico elemento di connessione tra business effettuati in rete e un determinato Stato potrebbe essere l'indirizzo di posta elettronica o il "domain name"⁶ che, essendo però di facile dissuasione talvolta divengono difficili da localizzare geograficamente o corrispondono a luoghi diversi da quello di effettiva attività d'impresa.

Lo Stato, mediante i poteri ad esso conferiti, deve riuscire a tassare correttamente i redditi di questo genere non solo per ragioni legate ad equità, efficienza e neutralità distributive, ma anche per eliminare business operanti in rete con fini di mera pianificazione impositiva. Nella direttiva 2000/31/CE sono enunciate le tipologie di servizi dell'attività commerciale elettronica, da cui si desumono i redditi imponibili.

2.2 La stabile organizzazione

Il concetto di stabile organizzazione in Italia è enunciato nel decreto legislativo del 12 dicembre 2003 n.344, che diviene esecutivo dal 1 gennaio 2004.

Il legislatore italiano riprende in modo sostanziale quanto riportato dall'articolo 5 del modello di convenzione OCSE, nonché il punto di riferimento per la comunità europea e non solo. L'art. 162 del DPR 917/1986 contiene la più nota definizione di stabile organizzazione, ovvero "una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato".

⁶ Il DNS (domain name system) è usato per indicare la sorgente iniziale di un collegamento Internet, riportato tramite un indirizzo IP numerico precedentemente tradotto dal software di rete.

Vediamo quindi i presupposti opportuni affinché una stabile organizzazione possa essere considerata tale:

- Deve essere una sede di affari;
- La stabilità spaziale e territoriale della sede, quindi la staticità e fissità della stessa
- Un collegamento evidente della sede fissa con l'attività d'impresa, e quindi un business prevalentemente esercitato nello Stato in cui l'impresa non è residente attraverso la sede fissa

Per comprendere il concetto a fondo è fondamentale capire che non è importante l'elemento produttivo della stabile organizzazione così come la presenza di personale dipendente, bensì la condizione di continuità territoriale e spazio-temporale; quindi la persistenza di determinate operazioni commerciali nello stesso luogo per periodi di tempo prolungati (non inferiori a 6 mesi a meno che non siano attività stagionali/ricorrenti e quelle che sono di breve durata per loro intrinseca natura). Ai fini della tassazione è poi basilare la collocazione fisica (inizialmente) della sede fissa di affari ad un preciso luogo geografico costante e permanente, per permettere allo Stato di esercitare la funzione di impositore.

Oltre a ciò, l'attività svolta dall'impresa non residente deve essere subordinata e direzionata a quella della "casa madre" e non deve assolutamente trattarsi di commercio nei confronti di terzi, divenendo in tal caso soggetta a imposizione del Paese ove si verificano tale attività. La configurazione della stabile organizzazione è specificata nell'art. 162 del TUIR che scinde due liste, una positiva e un'altra negativa, dove nella prima vengono specificati i casi in cui determinati incarichi sono riconosciuti come stabile organizzazione e nella seconda vengono invece evidenziati i casi che non rientrano nell'ambito di tale disciplina impositiva (le fattispecie che non trovano riscontro nei due elenchi vengono esaminate singolarmente e resta al contribuente il vincolo di provare l'opposto). L'imposta dei

non residenti, nel caso italiano, prevede che i redditi di impresa di attività esercitate mediante stabili organizzazioni all'estero ma provenienti dall'Italia siano tassati in quest'ultimo Stato.

2.3 Commercio elettronico e stabile organizzazione

L'economia digitale, come esposto nel primo capitolo, presenta enormi opportunità di crescita per le aziende ed è un ambito di grande interesse non soltanto per qualsiasi ramo commerciale, ma anche per gli organi comunitari e impositivi. Le caratteristiche della stabile organizzazione delineate nel paragrafo precedente presentano delle caratteristiche che non possono (apparentemente) essere collegate alle peculiarità di questo “nuovo” mondo virtuale: la delimitazione spaziale è abbattuta da reti di comunicazione che attraversano l'intero globo in pochi millesimi di secondo, il contesto fisico-territoriale è valicato dalla possibilità di costruire, mantenere e sviluppare relazioni commerciali anche a distanze grandissime, la collocazione strategica è indebolita dagli ormai bassi costi di spedizione (a meno che non si tratti di beni pesanti come il calcestruzzo); ma la parte che desta più problemi ai tax planners è l'intangibilità di servizi e beni digitali, le cui transizioni aumentano esponenzialmente.

A conferma di quanto detto vi è una sezione sancita dal BEPS (nota), il Report dell'azione 1, interamente dedicata alla spiegazione di incomprensioni legislative che l'economia digitale ha cagionato, ivi mostrando le caratteristiche basilari di quest'ultima (massa di dati generata di dimensioni enormi, delocalizzazione, dematerializzazione, quasi impossibilità di evidenziare le prerogative legali del paese, etc.) e il successivo piano volto a studiare imprese emblematiche dell'economia digitale con le relative concomitanti proposte di progettazione fiscale.

Sorge quindi la necessità di trovare manifestazioni di attività commerciali che possano essere tassate, nei Paesi ove operano i “colossi del Web”⁷, a prescindere dalla scontata presenza imponibile e quindi di trovare un nuovo, alternativo concetto legato all’originaria stabile organizzazione. Tale quesito permette lo sviluppo di un nuovo ideale metodo di identificazione della presenza aziendale all’interno di un territorio relativa alla quantità di attività digitali avvenuta, in modo che si possa creare un trait d’union tra Stato e impresa: la “stabile organizzazione digitale” avrà la stessa impostazione con lineamenti però differenti.

L’Ocse, per adattarsi e ovviare ai nuovi meccanismi, ha promosso nel medesimo rapporto la circa tassazione del commercio elettronico un diverso approccio relativo alla suddivisione dei profitti nelle transazioni interaziendali fra i molti Paesi: la nuova direttiva prevede una prassi più omogenea che mira a tener conto di tutti i coefficienti di ricchezza (compensi, vendite a destinazione, risorse e beni di qualunque tipo⁸). Il suddetto approccio è una delle basi del tentativo della Commissione Ue di unificare le basi imponibili delle società vari Stati mediante un’imposta comune: la “CCCTB” però non è ancora stata approvata per difficoltà di giungere ad accordi tra le potenziali giurisdizioni partecipanti che possano coordinarle; la tendenza delle singole legislature è di favorire l’insediamento di digital business anziché assoggettare i redditi ad aliquote più grandi che sono tipiche di quasi tutti i paesi dell’Unione Europea.

Lo United Kingdom ha introdotto un innovativo sistema di tassazione volto a cercare di limitare il più possibile quel tipo di attività delle multinazionali che mirano a deviare i propri utili verso Paesi più agevolanti e quindi a non essere tassate nel

⁷ Noti anche come “colossi del clic”, sono le grandi multinazionali digitali come Amazon e Microsoft che rilevano guadagni elevati in borse con risparmi altrettanto alti sulle imposte

⁸ In questo caso ci si riferisce al cosiddetto principio di “apportionment” caratterizzato per l’attribuzione del reddito interamente prodotto dalla transazionale, in tutto il mondo, ai vari Paesi ove il medesimo gruppo svolge attività commerciali. Ne consegue una equa ripartizione e soprattutto non vi è più necessità di delineare il reddito per ogni singolo soggetto giuridico.

territorio in cui esercitano maggiormente i loro business. In vigore già prima della Brexit, prende il nome di “diverted profit tax”, diviene applicabile dal 1/04/2015 e si articola in due casi particolari:

- Il primo riguarda il caso in cui la società non residente compie iniziative economiche considerevoli nel territorio nazionale evitando però il coinvolgimento della stabile organizzazione. In questo caso la disciplina è rimandata all'amministrazione finanziaria bretona che ha il compito di verificare la presenza dei suddetti avvenimenti mediante controlli relativi alla connessione con il Paese per la fornitura di beni e servizi senza però l'esistenza di una stabile organizzazione; tale apparato ha pieno potere esecutivo.
- Il secondo abbraccia invece anche le imprese residenti, invece per le imprese non residenti la disciplina è pertinente qualora queste ultime esercitino attività per le quali dovrebbero essere soggette al regime impositivo del determinato Stato.

Si tratta di fenomeni relativi a connessioni commerciali con soggetti che non hanno sostanza economica, ma che dovrebbero essere tassati e che nel caso in cui non lo fossero generano ovvi benefici fiscali. Inizialmente la Commissione formula una richiesta di delucidazioni all'impresa, dopo aver spiegato i motivi per i quali si applica quel determinato tipo di tassazione. A seguito di ciò ci sono due strade alternative, la prima prevede, in caso di mancato riscontro, l'archiviazione dell'ipotesi e la seconda considera l'applicazione di un'imposta avente un'aliquota pari al 25-30%, proporzionata ai profitti che dovrebbero essere stati tassati nello Stato ma che si ritiene siano stati aggirati dalla multinazionale.

L'Italia ha adottato la disciplina della “diverted profit tax”, contenuta nella Legge di Stabilità nel 2016 (commi da 927 a 931), rendendola attiva solamente nel settore di giochi e scommesse.

L'OCSE opera secondo un preciso obiettivo: riuscire a formulare principi impositivi che possano essere condivisi da una moltitudine di Paesi, in modo da avere una disciplina chiara che limiti l'elusione fiscale e le distorsioni provocate da norme poco apodittiche. I temi legati a stabile organizzazione, transfer pricing⁹ e disciplina delle imprese sulle controllate estere sono di delicatissima fattura, ma l'auspicio è di convogliare verso direttive trasparenti per tutti i Paesi della Comunità Europea e di allontanare la Commissione Europea dal focus, ritenuto eccessivo, sulle norme Antitrust per prevenire frodi fiscali, anziché incentrarsi sull'utilizzo e l'applicazione di opportuni precetti impositivi.

2.4 Lineamenti del commercio elettronico

2.4.1 Mercato B2B e B2C

Una prima distinzione tra forme di commercio elettronico può essere fatta focalizzandosi sulle parti attive nell'acquisto e vendita di beni via Internet, utile anche allo scopo di una più fluida comprensione del paragrafo successivo. Questa ripartizione, incentrata sui soggetti realizzanti la compravendita elettronica, ha due principali forme: quella del commercio business to business (B2B) e la seconda del commercio business to consumer (B2C).

La prima vede protagoniste due diverse imprese potrebbero avere due diverse posizioni della stessa filiera produttiva, interessi legati a fornitura di assistenza, manutenzione ecc. In questo primo caso non è presente il consumatore finale. Dal punto di vista telematico, la nascita del B2B elettronico avviene durante i primi anni 70' con l'EDI (Electronic Data Interchange), uno strumento che consentiva lo scambio di informazioni e documenti in forma digitale possibile solo con una

⁹ L'espressione "transfer pricing" si riferisce al metodo per stabilire il prezzo appropriato in un'operazione con oggetto di trasferimento la proprietà di beni/servizi/intangibili tra soggetti membri del medesimo gruppo multinazionale.

connessione diretta fra le parti coinvolte e quindi molto costosa che si è poi evoluta in forme più vantaggiose.

Il B2C è invece la forma più comune e più rilevante non solo per le grandi quantità di volumi scambiate, ma anche per via della maggiore attenzione fiscale necessaria.

Altra sub-categoria del B2C è il mercato C2C che si fonda sulla compravendita di prodotti fra privati, divenuta molto più accessibile grazie alla digitalizzazione dell'economia e che ha permesso la creazione di piattaforme telematiche quali "e-bay" o "subito.it".

2.4.2 Commercio elettronico diretto e indiretto

Dopo aver trattato la parte relativa all'imposizione diretta del commercio elettronico, il suo sviluppo e i procedimenti avviati in campo fiscale per tentare di seguire la vertiginosa evoluzione, il seguente paragrafo si focalizzerà sulle due diverse (e principali) forme di commercio elettronico, utili da separare soprattutto ai fini della tassazione indiretta.

Ma, a prescindere dalla distinzione, vi sono degli importanti punti in comune che sono presenti in qualsiasi branca del commercio elettronico, in quanto essi sono considerati e configurati come capisaldi del fenomeno. Si tratta sempre di operazioni volte a supportare l'attività aziendale mediante lo sfruttamento dei nuovi strumenti digitali (canali telematici quali Internet in primis). Inoltre, affinché un'attività possa rientrare nell'ambito del commercio elettronico deve sempre comprendere operazioni di distribuzione on-line di prodotti aventi caratteristiche digitali, transizioni per la vendita di beni e servizi e possibilità di eseguire operazioni finanziarie.

L'e-commerce indiretto è contraddistinto dalla vendita di beni tangibili che sono comunque commercializzati in via telematica. La vendita avviene in rete in tutte le sue parti ma, trattandosi di beni materiali, l'utilizzo degli stessi può avvenire solamente dopo la consegna fisica al cliente. L'azienda mette quindi a disposizione

dei consumatori un catalogo online comprendente la gamma di prodotti con i relativi prezzi e le condizioni di acquisto e spedizione; l'unica operazione non telematica è il recapito effettivo della compera. Gli esempi più tradizionali di questa forma di commercio elettronico sono quelli relativi ai siti digitali di Amazon, E-bay e Alibaba, che sono divenuti marcantoni del mercato mondiale sfruttando l'innovazione tecnologica.

Diametralmente opposto è l'E-commerce diretto che avvalendosi di prodotti intangibili conclude l'intero rapporto di compravendita con il consumatore finale in via telematica. Abbracciano questa categoria tutti i beni digitalizzati la cui consegna avviene in rete. Esempi relativi a questa categoria sono la fornitura di siti web e web-hosting, software e aggiornamenti, piattaforme di ascolto musicale e di podcast, immagini, testi, informazioni, musica, film, ecc.

Data la consegna fisica del bene, le operazioni di commercio elettronico indiretto avvengono mediante la cosiddetta vendita per corrispondenza: ai fini IVA vengono quindi applicate le norme territorialmente rilevanti nel Paese del committente con i relativi criteri interni, comunitari e internazionali.

Di seguito, le diverse sfaccettature della disciplina dell'IVA nell'E-commerce indiretto.

PAESE DEL FORNITORE	PAESE DEL CLIENTE	REGIME IVA	NORMATIVA
Italia	Italia (P.Iva o privato)	Operazione imponibile	Art. 2 DPR n. 633/72
*Italia	Paese Ue (P.Iva)	Cessione intracomunitaria	Art. 41, co. 1 lett a) D.L. n.331/93
Italia	Paese Ue (privato)	Vendita a distanza	Art. 41 co. 1 lett. b) D.L. n. 331/93
*Italia	Paese Extra-Ue (P.Iva o privato)	Cessione all'esportazione	Art. 8 DPR n. 633/72
Paese UE	Italia (P.Iva)	Acquisto intracomunitario	Art. 38 D.L. n. 331/93
Paese UE	Italia (privato)	Vendita a distanza	Art. 40 co. 3-4 D.L. n. 331/93
Paese Extra UE	Italia (P.Iva o privato)	Importazione	Art. 67 DPR n. 633/72

Dal 1° gennaio 2020 sono entrate in vigore importanti modifiche, inerenti al commercio elettronico indiretto, di alcune norme comunitarie (attinenti alla Direttiva UE 2455/2017) che riguardano i mercati B2C e i loro rapporti all'interno dell'Unione europea; novità importanti anche per le importazioni dai Paesi extra europei.

Le principali modifiche della disciplina sono le seguenti:

- le direttive relative alle vendite a distanza sono state sostituite dal criterio territoriale secondo cui prevalgono le norme impositive del paese UE dove i beni sono destinati (ove ha residenza il consumatore);
- alle precedenti soglie di protezione è sopraggiunta una soglia unica che abbraccia tutti gli stati aderenti all'Unione, avente un importo di € 10.000,00 ove al di sotto di tale cifra sarà applicata la disciplina Iva del Paese cedente;
- al superamento, durante l'anno, della precedentemente citata soglia, ne consegue l'automatico passaggio ai criteri europei e quindi al principio generale di destinazione dei beni;
- può adesso essere adottato il semplificato iter "MOSS"¹⁰ dai cedenti.

La disciplina del commercio elettronico diretto è invece contenuta nell'articolo 7 del Regolamento UE n. 282/2011, che oltre alla definizione sancisce anche una lista di prototipi di tale forma di mercato. Nei servizi digitale non vi è distinzione alcuna fra i mercati B2B e B2C e tutte le operazioni sono soggette al regime Iva del Paese del committente e prescindono dal luogo in cui il prestatore si considera residente, che sia all'interno o all'esterno dell'Unione europea.

¹⁰ Antecedentemente alle nuove modifiche il MOSS (Mini One Stop Shop) era tipicamente utilizzato nel commercio elettronico diretto con la funzione di permettere al cedente di eseguire i versamenti della tassa nel proprio Paese, evitando così di individuarsi anche nel Paese dell'acquirente.

Dal punto di vista della procedura invece, nel caso di mercati B2B sarà il cliente ad applicare l'imposta mediante il "reverse charge"¹¹ e nell'ipotesi del mercato B2C sarà direttamente il fornitore a pagare l'imposta (a prescindere dalla residenza) con la possibilità però di applicare il regime MOSS. La soglia di € 10.000,00 è valida anche per la tassazione dell'e-commerce diretto.

La disciplina del commercio elettronico diretto resta la più debole e colma di dubbi interpretativi, dato che non vi è alcun supporto fisico o riferimento materiale.

¹¹ Particolare meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto che permette di eseguire l'inversione contabile della stessa direttamente su chi riceve la cessione del bene o la prestazione di servizio, piuttosto che sul cedente

TERZO CAPITOLO

Progetto BEPS e transfer pricing

Introduzione

I capitoli precedenti sono stati utili per fornire un quadro generale sull'evoluzione dell'economia, culminata con la formazione di un mercato globale reso possibile grazie alla creazione di una rete elettronica che permette sia di confrontarsi e relazionarsi a distanza, ma anche di compiere operazioni commerciali che interessano soggetti residenti in diverse zone del globo. La crescita esponenziale dell'utilizzo di Internet per compiere operazioni di compravendita ha però evidenziato la poca adeguatezza delle norme tradizionali incapaci di contrastare i meccanismi elusivi di aziende che, facilitate dai nuovi mezzi telematici, hanno aumentato la quantità di pratiche "fuggitive". Le multinazionali, per la loro grandezza, profondità del mercato ed espansione "territoriale" (forse ormai digitale) sono state e sono ancora oggi le protagoniste dei comportamenti poc'anzi menzionati.

Da qui il tentativo di limitare la dispersione di risorse finanziarie che le big companies avrebbero dovuto versare agli Stati in cui esercitano maggiormente la loro attività, allo scopo di garantire il sostentamento degli organismi statali e di conseguenza di tutto il popolo (sanità, istruzione, difesa ecc sono tutte mantenute grazie al pagamento dei tributi, che dovrebbe essere rispettato anche da tutti i soggetti giuridici).

Tali risorse sono invece state inghiottite dalle società stesse e ciò, oltre a permettere un enorme risparmio di imposta, ha anche fornito un ulteriore boost per continuare a crescere e divenire così molto più competitive.

Chiaramente, tali meccanismi elusivi ed evasivi sono molto più evoluti nelle multinazionali per ragioni legate a grande sostegno economico e non solo, per la ricerca di falde normative che hanno permesso di trovare le pratiche più innovative.

Ciò ha contribuito ad aumentare il già presente distacco concorrenziale e ha generato la creazione di veri e propri “monopoli” in determinati settori; basti pensare che determinate aziende registrano fatturati più grandi di alcune tra le maggiori potenze economiche (confronto Apple-Italia). Il piccolo imprenditore, che deve già sottostare alle normative impositive dello Stato in cui è residente, spesso si trova a soccombere perché in impasse dinanzi all’inesistente possibilità di competere con le grandi aziende del proprio settore, quasi sempre preferite dai consumatori. Difatti, il grado di concentrazione medio della quasi totalità dei settori aziendali esistenti tende sempre più a focalizzarsi in mano di poche imprese.

Dunque, analizzeremo le proposte comunitarie, nonché le già vigenti normative inerenti a questo argomento, che provano a limitare le pratiche dissolute dei colossi oltreoceanici.

3.1 Evasione fiscale ed elusione fiscale: differenze

L’assenza del contesto spaziale e territoriale, le grandi risorse commerciali e finanziarie, le numerose lacune fiscali presenti nei diversi Paesi e il costante spirito d’innovazione delle imprese digitali sono tutte caratteristiche che facilitano i giganti dell’economia digitale, in particolar modo nel settore dell’e-commerce, ad alleggerire il carico impositivo dei trasferimenti inter-gruppo tramite operazioni di profit shifting.

La distinzione fondamentale tra evasione fiscale ed elusione fiscale consiste nella violazione o meno delle norme sulla tassazione: mentre la prima si manifesta nel caso in cui siano violate esplicitamente le leggi impositive, la seconda sorge nel caso in cui persiste il rispetto della legge ma si mettono comunque in pratiche comportamenti lontani dal buonsenso.

L'evasione è quindi una pratica illegale e l'esempio classico è la mancata emissione della fattura o dello scontrino fiscale, così come la ricevuta.

L'evasione fiscale è infatti definita come *“Comportamento in violazione della legge nel campo delle imposte, delle tasse, dei contributi. Nell'e.f. rientrano tutti quei metodi illegali atti a ridurre o eliminare il prelievo fiscale e contributivo. Si verifica quando il contribuente si sottrae in tutto (e. totale) o in parte (e. parziale) all'obbligo tributario, mediante l'occultamento di imponibili e/o di imposta. Si tratta di un comportamento attivo od omissivo posto in essere in violazione di norme tributarie”*¹².

Dall'altra parte, non opposta ma comunque lontana, l'elusione fiscale viene definita come *“l'aggiramento di una norma tributaria, volto a ridurre o a eliminare l'onere fiscale in essa sancito, mediante elaborate operazioni contrattuali o negoziali predisposte nel rispetto della legge (in ciò la differenza con l'evasione, che costituisce invece un illecito)”*¹³.

3.2 Revisioni OCSE riguardanti l'erosione della base imponibile e il “profit shifting”

Durante il settembre del 2014, l'OCSE pubblicava importanti aggiornamenti relativi al BEPS *action plan*, divulgato per la prima volta il 18 luglio 2013. I documenti iniziali contenevano quindici azioni, sette delle quali subiranno importanti modifiche a seguito della nota d'aggiornamento del 2014.

L'obiettivo era ed è quello di limitare il più possibile azioni di pianificazione fiscale aggressiva e di osteggiare la “base erosion” delle multinazionali, effettuata tramite il noto spostamento dei profitti in territori “fiscalmente amichevoli”. Per ottenere o avvicinarsi a tale traguardo l'OCSE ha cercato di trovare criteri fiscalmente uguali che potessero essere approvati da un elevato numero di Paesi, al fine tale di creare una disciplina comune che fosse in grado non solo di rendere più coesi gli Stati aventi

¹² Definizione Vocabolario Treccani

¹³ Definizione Vocabolario Treccani

in comune lo stesso problema, ma anche di continuare a rispettare, se non implementare, le norme in materia di equità e chiarezza a cui i contribuenti sono esposti.

L'erosione della base imponibile comporta una deviazione totale delle norme impositive che si configura in quello che è esattamente l'opposto del concetto di doppia imposizione, nonché nocciolo centrale del progetto BEPS. Attenzione però a non sfociare in comportamenti e provvedimenti di estrema pertinacia, che potrebbero essere in grado di sovvertire il problema presente così da generare giudizi impositivi erroneamente stringenti, opprimenti e distorsivi. Da evitare assolutamente sono quindi impegni impositivi eccessivi che porterebbero a doppie tassazioni o ad una ingombrante burocratizzazione aziendale tale da restringere la flessibilità operativa delle multinazionali, capace di nuocere gravemente non solo al panorama societario ma anche ai consumatori.

La revisione dell'OCSE del 2014 comprende vari argomenti, tra i più importanti ricordiamo la tassazione dell'economia digitale, l'approccio impositivo verso i beni intangibili nel transfer pricing e il tentativo di neutralizzare gli hybrid mismatch arrangements (HMA)¹⁴.

È chiaro che la “parentesi” riguardante l'economia digitale, così come quella inerente al transfer pricing sono meritevoli di approfondimento in quanto sono strettamente correlati alla nostra materia di studio. L'OCSE, la Comunità europea e tutti gli altri organismi economici internazionali continuano ad approfondire gli argomenti concernenti la digitalizzazione dell'economia, data la continua crescita esponenziale ed evoluzione di cui la stessa non ha mai cessato di disporre.

¹⁴ Sono strumenti ibridi utilizzati dalle multinazionali che sfruttano le differenze normative interstatali per evitare la tassazione o ritardare il pagamento dei tributi stessi. Hanno ripercussioni anche in campo macroeconomico, perché incidono sulla trasparenza ed equità statali, oltre all'efficienza e ai criteri di concorrenzialità.

Riuscire a plasmare definitivamente e omogeneamente le norme relative alla fiscalità internazionale al pianeta commercio elettronico e all'economia digitale è un proposito reale, attuale e purtroppo ancora ideale; soprattutto dopo l'attuale crisi economico-finanziaria, sanitaria, quasi omni-settoriale causata dal Covid-19, che ha fatto registrare un aumento dell'utilizzo di Internet per effettuare transazioni di beni e servizi paradossale e mai visto prima.

Quindi sarebbe errato considerare il commercio elettronico come una sotto-categoria dell'economia digitale, in quanto l'influenza del primo condiziona non solo il settore iniziale d'appartenenza bensì il complesso economico in generale: non può difatti essere separato o "emarginato" dato lo straordinario credito trasmesso anche ai più tradizionali rami economici.

In questo modo anche la classica divisione delle diverse attività aziendali in più Paesi effettuata dalle multinazionali digitali, generatrice di dilemmi e difficoltà alle autorità fiscali, diviene un modus operandi anche per imprese appartenenti ad altri settori e di conseguenza conferma l'impossibilità di isolare l'economia digitale anche ai soli fini di analisi dell'erosione della base imponibile.

A conferma della teoria interviene anche l'OCSE che lo stesso settembre del 2014 cita, tramite il documento "addressing the tax challenges of the digital economy", un grandissimo numero di settori pertinenti e di come gli stessi sono condizionati (positivamente) dallo sviluppo del commercio elettronico.

Nel medesimo atto sono inoltre contenute le linee guida per interpretare correttamente le norme relative alle transazioni digitali e in seguito viene anche fatto un elenco, per agevolare l'operato del pianificatore fiscale, comprendente una moltitudine di problematiche facilmente riscontrabili nell'ambito dell'economia digitale che possono verificarsi sia dal punto di vista delle imposte dirette che da quello delle imposte indirette.

La differenza fondamentale tra passato e presente, sotto il punto di vista dell'operato e delle strategie aziendali delle multinazionali, risiede nella ormai non più necessaria

presenza di filiali aziendali in Paesi ove le big companies sono attive. Il precedente bisogno della succursale viene sostituito dall'accentramento delle mansioni imprenditoriali a livello globale o continentale (la concentrazione è chiaramente effettuata in scala, a seconda delle dimensioni della società), reso possibile dall'economia digitale, da Internet e dalla globalizzazione.

L'impresa non deve più essere fisicamente vicina al cliente ma deve invece essere in grado di consegnare il bisogno in breve tempo e con il minimo sforzo possibile di quest'ultimo.

L'accentramento aziendale è accompagnato da un'altra strategia (sempre esistita) che ha come obiettivo la riduzione dei tributi fino al limite "legalmente accettabile". La minimizzazione della tassazione viene effettuata tramite un procedimento elusivo strutturalmente simile al suddetto riguardante la centralizzazione: l'obiettivo è quello di diminuire il più possibile le funzioni aziendali che presentano chiari aspetti tassabili, ridurre le "withholding tax" e anche la tassazione a carico del destinatario. La fuga delle multinazionali dagli organi impositivi può essere contrastata tramite meccanismi che siano in grado di identificare tutti i Paesi nei quali esse operano, di riconoscere tutti i tipi di redditi prodotti da ogni industria e di porgere la corretta attenzione alla parte relativa ai dati cumulati tramite l'elevatissimo sfruttamento di tutti i servizi digitali da parte dei clienti; quest'ultima parte merita sicuramente un approccio più cauto e delicato.

La suddetta parte è stata a lungo approfondita dall'OCSE e da molte altre organizzazioni aventi come obiettivo un'armoniosa gestione della tassazione internazionale, rallentata dai colossi digitali che sono capaci di congegnare nuovi sistemi elusivi, perfettamente funzionanti, ogni qual volta il precedente metodo sia stato individuato ed abbattuto dagli organi di vigilanza.

3.3 Approfondimenti sul fenomeno del transfer pricing e relativi aggiornamenti OCSE

Durante la lettura dell'elaborato sono state numerose le volte in cui si è parlato di gruppi multinazionali e di come essi operano ed eludono il sistema di tassazione a cui dovrebbero essere soggetti, ma non è mai stato esposto il concetto teorico sul quale gli stessi sono fondati. Il presupposto reggente si può anche trovare solamente analizzando il nome: le “multinazionali” sono particolari organizzazioni commerciali che operano su scala internazionale e che quindi possiedono un numero più o meno grande di società partecipate residenti in differenti Paesi e sottostanti a diversi regimi impositivi. Le stesse, nella quasi totalità dei casi, interagiscono economicamente e finanziariamente tra loro.

La prassi nella pianificazione fiscale delle grandi organizzazioni, a rigor di logica, consiste nell'insediare le più fruttuose e imponenti società facenti capo allo stesso gruppo in territori fiscalmente amichevoli e che quindi hanno un carico impositivo non troppo ingombrante.

Data l'indifferenza rispetto alla localizzazione strategica per implementare i rapporti con i clienti, ormai sostituita ed effettuata attraverso i canali digitali, il fondamento strategico fino a qui appare comprensibile. Le stesse però, callidamente, mettono in atto pratiche sicuramente più distorsive quali trasferimenti di redditi, così come di beni e servizi, verso le suddette partecipate residenti negli Stati più “ospitali” dal punto di vista della tassazione.

Però, Il trasferimento potrebbe avvenire anche in senso opposto: qualora il trasferimento di redditi in Paesi con bassa fiscalità venga spostato in quelli più onerosi, il fine dell'operazione quasi sempre risiede nella compensazione delle perdite dei secondi effettuata ricevendo un reddito più elevato (dai primi).

Il risparmio di imposta non si verifica solamente con il posizionamento tattico, ma anche mediante la traslazione di attività commerciali dai Paesi più oppressivi a quelli meno soffocanti; tali iniziative godono di importante rilievo nella pianificazione aziendale del gruppo multinazionale perché capaci di incidere significativamente sulla produttività e fertilità di quest'ultimo.

Durante la fase (continua e sempre viva) di progettazione il carico economico, utilizzato per risoluzione più conveniente possibile dei precedentemente elencati collocamenti e trasferimenti, desta preoccupazioni e comporta numerose ore di lavoro non soltanto per le società multinazionali ma anche per le amministrazioni finanziarie. E il motivo di così tanta dedizione non risiede solo nel mero significato economico derivante dalla ingente materia imponibile, ma anche nella tortuosità e macchinosità delle operazioni che diventano degne di studio di geni tributari (al fine di aumentare il risparmio d'imposta).

Il transfer pricing è quindi un processo avente l'obiettivo di stabilire il prezzo per i trasferimenti infra gruppo di beni e servizi, così come di redditi, per riuscire a determinare il corretto valore di queste transazioni inter societarie. Il prezzo di trasferimento rappresenta inoltre una delle componenti che vengono analizzate durante i complicati processi di "tax planning" dei colossi industriali.

Data la rilevanza del fenomeno, l'OECD¹⁵ ha dedicato una parte consistente dell'action plan contenuto nel progetto BEPS del 16 settembre 2014, mostrando gli avvertimenti in materia, come anche i problemi generati e le risoluzioni possibilmente praticabili attraverso una profonda revisione della suddetta tematica. Lo studio effettuato si incentra soprattutto sul transfer pricing dei beni non tangibili e quindi riflette in qualche modo, ancora una volta, il lato digitale dell'economia (quasi onnipresente).

¹⁵ "Organization for Economic Co-operation and Development", acronimo inglese di OCSE: Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico

Le linee guida OCSE relative al trasferimento dei beni immateriali risiedono nel documento “Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles” che, oltre a racchiudere le rettifiche finali dei capitoli primo, secondo e terzo delle istruzioni OCSE, si ricollega anche all’Action 8 e alla sua evoluzione; l’Action 9 e 10 trattano invece i rischi (il primo studia la correlazione tra rischio e capitale e il secondo si sofferma su transazioni secondarie con rischio elevato).

Prima di trattare gli aspetti tecnici dell’attribuzione del corretto valore nel trasferimento di beni e servizi inter-societari, il progetto cerca di elencare e definire tutte le tipologie di transazioni di beni immateriali. Ciò avviene in concomitanza del rispetto delle condizioni di libero mercato, delineate e approfondite dalla stessa organizzazione. Infine, la nota contiene anche altre preoccupazioni comuni in materia, come la corretta determinazione delle caratteristiche dei mercati locali e le sinergie di gruppo.

CONCLUSIONI

Il processo di digitalizzazione dell'economia ha contribuito significativamente alla velocizzazione dei metodi di trasferimento di beni e servizi, ha permesso una considerevole riduzione dei costi di reperimento delle informazioni e dei dati in generale dal punto di vista delle aziende, ma anche un'importante diminuzione degli oneri che prima gravavano sui consumatori. Questi ultimi, soprattutto grazie al commercio elettronico, hanno la possibilità di scegliere tra un'infinita varietà di prodotti e servizi appartenenti a una moltitudine di settori nella stessa piattaforma digitale. È straordinario il risparmio del customer che precedentemente all'avvento dell'e-commerce doveva per forza recarsi fisicamente in un determinato negozio per compiere un acquisto, spendendo non solo sul papabile bene da comperare ma anche sullo spostamento. Non poteva allora considerare solo il prezzo del servizio o del prodotto, ma da includere erano anche le spese di trasporto e di tempo materiale impiegato.

Adesso invece i costi di spedizione (unica aggiunta al prodotto o servizio acquistato, anche se diventano gratuiti in base alla spesa complessiva) hanno prezzi irrisori e i consumatori hanno la possibilità di leggere recensioni effettuate sullo stesso bene e ascoltare quindi pareri altrui senza dover ricorrere al passaparola. L'acquisto è semplicissimo, efficiente e senza alcun dispendio di energie fisiche.

Ciò ha inevitabilmente modificato il modo di interagire, investire e soprattutto di vivere; è per questo che il commercio elettronico come settore dell'economia digitale deve essere considerato da un punto di vista più ampio di quello meramente tecnico. La crescita di quest'ultimo non può essere quantificata e le multinazionali, inserite nel percorso evolutivo inarrestabile, giovano di questo sviluppo e continuano ad acquisire una grandezza tale da essere difficilmente attaccabili. I processi interni sono così all'avanguardia che le risorse messe a disposizione dagli Stati per gli organi

impositivi spesso non riescono a contrastare, comprendere o inseguire le pianificazioni fiscali dei grandi gruppi. La volontà e la necessità di creare grandi comunità economiche nasce anche dal bisogno di coesione di fronteggiare questi problemi (è chiaro che se Apple fattura molto più dell'Italia intera quest'ultima non può che affidarsi all'Unione Europea). I grandi gruppi multinazionali devono essere controllati (dal punto di vista fiscale ovviamente) da altrettanto grandi comunità economiche formate da più Stati.

Però, le normative in materia di tassazione non devono mai sfociare in pratiche troppo oppressive che sarebbero solamente dannose per le imprese, rispecchiandosi a sua volta nei consumatori, nella popolazione e paradossalmente nei Paesi stessi che hanno programmato le medesime pratiche fiscali.

Una pressione fiscale elevata è tollerata solamente in caso di elevati debiti pubblici e tale strategia dovrebbe però essere collegata alla diminuzione sistematica della spesa statale; se non fosse rispettata quest'ultima condizione non ci sarebbe risultato alcuno.

Il tentativo di plasmare le normative sulla tassazione dei singoli Stati in modo da creare un organo mondiale coeso e con ampio potere esecutivo sarebbe forse l'unica soluzione per evitare pratiche elusive ed evasive. In un pianeta dove non ci sono più barriere commerciali, dove esiste un unico mercato e dove il consumatore sceglie in base al mero bisogno e incontra pochi ostacoli durante l'acquisto di beni (e questi trend sono in netta crescita), sarebbe forse necessaria una conseguente disciplina fiscale in grado di eliminare ogni tipo di ambiguità, dubbio interpretativo e discrepanza inter-statale.

Amazon, ottenendo il "permesso" di rateizzare i pagamenti dei beni acquistati sulla piattaforma (e questo è solo l'inizio), metterà in crisi il settore bancario?

BIBLIOGRAFIA

- Miccoli, Digital economy: le multinazionali e i nuovi modelli di business, 2016
- Santacroce B. Ficola S., Il commercio elettronico. Aspetti giuridici e regime fiscale 2015
- Santacroce B.- Ficola S., L'IVA nell'e-commerce e la fatturazione elettronica
- Bosi P., Corso di scienza delle finanze, Ottava edizione
- Valente P., Economia digitale e commercio elettronico 2015
- Valente P., Elusione fiscale internazionale 2014
- Dragonetti A., Piacentini V., Sfondrini A., Manuale di fiscalità internazionale, 2016
- Don Tapscott, The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence, 1994
- Agrawal D.R., Fox W.F., Taxes in an e-commerce generation
- Valente P., Corriere tributario, 41/2014 da 3179

SITOGRAFIA

- Sole 24ore, http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2017-02-06/stabile-organizzazione-172328.php?refresh_ce=1
- Sole 24ore, <https://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/elusione.html>
- Today.it, <https://www.today.it/innovazione/startup/startup-innovazione-dati-mise.html>
- Investimentoinborsa.com, <https://www.investimentoinborsa.com/fatturato-aziende-top-100-brand-piu-ricchi-al-mondo-classifica-forbes-2019/>
- Fiscomania.com, <https://fiscomania.com/tassazione-negli-stati-uniti/>
- Fiscomania.com, <https://fiscomania.com/transfer-price-gruppi/>
- Fiscoetasse.com, <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/10272-transfer-pricing.html>
- Businesspeople.it, <http://www.businesspeople.it/Business/Economia/WebSoft-Mediobanca-108166>
- Mrcaporale.it, <http://www.mrcaporale.it/dir/index.php/2019/04/09/la-norma-generale-anti-elusione-general-anti-avoidance-rule-gaar-art-6-direttiva-atad-1/>
- Corriere della sera, https://www.corriere.it/opinioni/19_agosto_09/potere-sottile-pericolosodei-colossi-web-7b2cb67c-bad4-11e9-9682-c74c9096c983.shtml
- Dipartimento delle finanze, <https://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/Convenzione-OCSE-Consiglio-dEuropa-sulla-mutua-assistenza-amministrativa-in-materia-fiscale/>

