

Dipartimento di
Impresa e Management

Cattedra di Scienze delle Finanze

La tassazione dei prodotti e-commerce,
le politiche elusive e i meccanismi di
correzione

Prof. Angelo Cremonese

RELATORE

Giordano Gualtieri (matr. 221631)

CANDIDATO

Anno Accademico 2019/2020

*Alla mia famiglia che mi ha supportato e guidato durante questo percorso.
Ad Anna che mi è sempre stata vicina.
Agli amici.*

Sommario

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO 1: L'E-COMMERCE E IL MECCANISMO IMPOSITIVO IN ITALIA	6
1.1 Sistema economico e economia digitale	6
1.1.1 Mercato e-commerce.....	7
1.1.2 Classificazione e-commerce	8
1.2 La situazione italiana	10
1.2.1 L'imposizione indiretta	11
1.2.2 Il principio della territorialità	12
1.2.2.1 Le cessioni di beni	14
1.2.2.2 La prestazione di servizi.....	15
1.2.3 Imposizione diretta e un accenno alle problematiche annesse	17
1.3 Trend digitale italiano	19
1.3.1 Il fatturato degli acquisti online	20
1.3.2 E-commerce ai tempi del corona virus	22
CAPITOLO 2: METODI DI ELUSIONE FISCALE	24
2.1 Le fenomenologie elusive	24
2.1.1 L'occultamento di stabili organizzazioni.....	25
2.1.1.1 Stabile organizzazione materiale senza consistenza fisica	27
2.1.2 La fittizia residenza all'estero	29
2.1.3 Transfer price	30
2.1.4 Le royalties.....	33
2.2. Le conseguenze economiche derivanti dalla disparità di trattamento	34
2.2.1 I "fantastici sei"	37
2.3 La situazione irlandese	38
2.3.1 "Double Irish with Dutch sandwich".....	38
2.3.2 Il caso Amazon.....	40
2.3.3 Il caso Apple.....	42
CAPITOLO 3: I MECCANISMI DI CORREZIONE	45
3.1 Le iniziative dai primi anni 90 ad oggi	45
3.1.1 La bit tax	45
3.1.2 La conferenza di Ottawa.....	46
3.1.3 Il BPTAG	48
3.1.4 Il progetto BEPS e l'azione 1.....	49
3.2 I recenti provvedimenti adottati a livello nazionale	51
3.2.1 La digital tax	52
3.2.2 La web tax	54
3.2.2.1 Territorialità	55
3.2.2.2 L'applicabilità.....	56
3.3 I recenti provvedimenti e le iniziative adottate a livello europeo	57
3.3.1 Il MOSS.....	58
3.3.2 La base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società	59
3.3.2.1 La CCTB	61
3.3.2.2 La CCCTB	62
3.3.3 La web tax europea	64
3.3.4 Il New Deal.....	65
CONCLUSIONE	67
BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	69

INTRODUZIONE

Il presente elaborato è incentrato sull'analisi delle piattaforme di vendita online, partendo dalla più generale definizione di sistema economico, per arrivare poi ad analizzare nel merito le singole fattispecie in materia di tassazione digitale.

Il settore dell'e-commerce, grazie alle grandi multinazionali che lo costituiscono, è ad oggi una delle più grandi fonti di reddito esistenti per le imprese all'interno del mercato.

Verranno analizzati gli aspetti strutturali del commercio elettronico relativi alla classificazione del mercato, e quelli normativi, questi ultimi saranno altresì oggetto di discussione soprattutto per quello che riguarda la situazione italiana.

A tal proposito la definizione della normativa giuridica sarà eseguita rimandando ai principi varati a livello europeo posto che, come verrà poi spiegato, non è possibile parlare di commercio elettronico senza analizzare gli accordi e i regolamenti statuiti dai vari paesi.

Per comprendere ulteriormente l'importanza del fenomeno in questione sarà proposta un'analisi statistica relativa alle vendite effettuate nel corso degli anni relativamente al trend digitale italiano, agli introiti dei vari settori e a come essi stati influenzati dalla recente pandemia.

La suddetta analisi legislativa servirà da spunto per poter individuare, laddove fossero presenti, eventuali lacune normative.

Le grandi multinazionali dell'e-commerce infatti, sono state capaci nel corso degli anni di sfruttare tali lacune per erodere la propria base imponibile al fine di ridurre il carico impositivo, attraverso delle specifiche strategie successivamente analizzate all'interno dell'apposito capitolo.

Il comportamento adottato ha dato luogo, come vedremo, a delle disparità impositive protrattesi nel tempo causando lo scontento dei paesi avversi allo sfruttamento di tali "scappatoie".

A tal proposito verranno identificati gli Stati che incentivano l'adozione di comportamenti elusivi al fine di attrarre grandi capitali esteri, focalizzandoci in particolare sulla situazione irlandese e sui casi studio più eclatanti, tra cui quello relativo alla più grande piattaforma di e-commerce al mondo, ovvero Amazon.

Conseguentemente alle disparità evidenziate, sarà illustrata la "risposta" fornita dagli organi nazionali ed europei.

È corretto affermare che l'innovazione digitale ha generato un mutamento del sistema economico nel corso degli anni, e per questa ragione è stato necessario introdurre leggi più moderne volte a mantenere in equilibrio l'imposizione fiscale dei vari paesi.

Tra vari meccanismi di correzione analizzeremo quelli introdotti a livello nazionale ed europeo, soffermandoci in particolare su quelli varati negli ultimi anni.

In tal senso sarà rilevante sottolineare come, purtroppo, non è stato raggiunto un accordo unanime sulla maggior parte delle iniziative, lasciando ancora irrisolti e persistenti molti dei problemi definiti nel corso della tesi.

CAPITOLO 1: L'E-COMMERCE E IL MECCANISMO IMPOSITIVO IN ITALIA

1.1 Sistema economico e economia digitale

Per poter giungere alla definizione di economia digitale è importante, prima di tutto, fornire alcune delucidazioni in merito a cosa si intende con il termine “sistema economico”.

In relazione a quest'ultimo ci riferiamo ad un complesso di soggetti (quali persone o organizzazioni) che, interagendo tra di loro, perseguono l'obiettivo di soddisfare le diverse tipologie di fabbisogni. L'intero processo, quindi, non può che avvenire attraverso lo scambio di beni e servizi i quali, poiché caratterizzati da un numero limitato, devono essere impiegati nel miglior modo possibile.

Possiamo quindi definire un sistema come “economico” nel momento in cui vi è una gestione della “scarsità” di prodotti i quali necessitano di essere ripartiti in modo da soddisfare il maggior numero di bisogni possibile.

Per ottenere questo risultato si rivela quindi necessaria l'interazione di vari componenti che influenzano la ripartizione finale. Internet, rispetto a questo, svolge un ruolo di interdizione tra quello che abbiamo definito come “sistema economico” e la più specifica economia digitale.

La virtualizzazione di queste interazioni, che prima avvenivano in maniera esclusivamente fisica, ha condotto al risultato per cui il concetto di “scarsità” delle risorse soprattutto per alcune tipologie di beni è stato completamente modificato¹.

Ciò che prima non poteva essere reperito, o poteva esserlo con difficoltà, ora è più facilmente individuabile. In questo senso, inquadrare internet come fenomeno economico è importante soprattutto per capire l'impatto diretto/indiretto degli scambi e relazioni che avvengono tra individui e le organizzazioni attraverso la rete².

¹Cellini, Paolo. *Economia digitale: l'industria e i mercati di internet e i nuovi media*. Roma: LUISS University Press. 2015.

²Cellini, Paolo. *Economia digitale: l'industria e i mercati di internet e i nuovi media*. Roma: LUISS University Press. 2015.

Internet infatti, è da una parte fenomeno economico in quanto strumento attraverso il quale scambiare informazioni e sbloccare valore relazionale; dall'altra parte si può anche considerare fenomeno economico in quanto strumento attraverso il quale sviluppare altre forme di scambio di valore e di modalità di soddisfacimento dei bisogni².

1.1.1 Mercato e-commerce

Grazie allo sviluppo delle tecnologie, interi settori industriali hanno potuto modificare la propria struttura e molti processi produttivi interni.

Attraverso l'inserimento delle suddette tecnologie, ogni impresa ha avuto modo di orientarsi verso l'utilizzo del commercio elettronico il quale è poi diventato uno dei servizi più utilizzati della rete.

Ad oggi il mercato e-commerce viene definito come una tipologia di commercio, che rientra all'interno della definizione di economia digitale, volto allo scambio di beni o servizi attraverso una rete elettronica; nel commercio elettronico si concludono contratti giuridicamente rilevanti tra persone distanti fra loro, per cui sia la proposta che l'accettazione, sono redatte su supporti informatici, inviate con metodi di trasmissione telematica ed accessibili utilizzando strumenti informatici³.

Sappiamo però che non esiste una definizione univoca riguardante tale mercato considerato che quest'ultimo assume significati diversi a seconda del punto di vista dal quale lo si vuole analizzare.

In tal senso possiamo identificare diverse definizioni partendo da almeno 3 differenti prospettive:

1. Secondo una **prospettiva di comunicazione**, il commercio elettronico consiste nella diffusione di informazioni su imprese e organizzazioni, sulle loro attività e sui loro prodotti e servizi mediante linee telefoniche, reti di computer o qualsiasi altro mezzo elettronico;
2. Secondo una **prospettiva di relazione con la clientela**, il commercio elettronico consiste nell'insieme di strumenti volti ad accrescere l'efficacia e l'efficienza dei sistemi impiegati dalle imprese per promuovere, sviluppare e consolidare le relazioni con i clienti presenti e futuri;
3. Secondo una **prospettiva di processo aziendale** per la quale il commercio elettronico rappresenta l'applicazione della tecnologia all'automazione alle transazioni e ai cicli operativi⁴.

³ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G*

⁴ Cellini, Paolo. *Economia digitale: l'industria e i mercati di internet e i nuovi media*. Roma: LUISS University Press. 2015.

Quello che si può intuire è che non sussiste un'unica definizione di e-commerce che ci dica chiaramente che cosa esso sia.

In linea generale si può dire che esistono varie definizioni che possono essere considerate corrette anche se, all'interno di ognuna di esse, non vengono considerate alcune variabili.

Questo problema sorge proprio perché un e-commerce è composto da molti fattori che ne differenziano la tipologia, e coinvolge diverse discipline: dall'informatica tecnica alla comunicazione, dal marketing alla grafica, fino alle questioni normative e legali⁵.

1.1.2 Classificazione e-commerce

È importante chiarire che il commercio elettronico si presenta in modalità differenti a seconda dei soggetti che prendono parte a tale sistema (cittadini, imprese, istituzioni ecc.). Essendo essi molto numerosi, per identificare le varie tipologie di relazioni che si possono instaurare, è possibile tracciare una matrice che riguardi i principali soggetti interessati.

	G	B	C
G	G2G	G2B	G2C
B	B2G	B2B	B2C
C	C2B	C2B	C2G

La matrice del commercio elettronico⁶

Quest'ultima non può essere definita esaustiva ma, per quanto riguarda il commercio elettronico, rispecchia la grande maggioranza dei rapporti intrattenuti all'interno di tale sistema e, proprio per questo, tra quelli più importanti possiamo ricomprendere:

- **Business to business (B2B)**: in questo ambito parliamo di commercio tra aziende e quindi di transazioni che solitamente coinvolgono un numero limitato di soggetti. Sono quindi comprese al suo interno tutte le transazioni che vengono effettuate elettronicamente tra le imprese e si sviluppa principalmente in tre aree: il *e-marketplace*, *e-procurement*, *e-distribution*.

⁵ Napolitano, Luca. *E-commerce cos'è? Web station*. Gennaio 7, 2020.

⁶ Marè, Mauro. Seporotto, Stefania. *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi Ocse: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*. 2010.

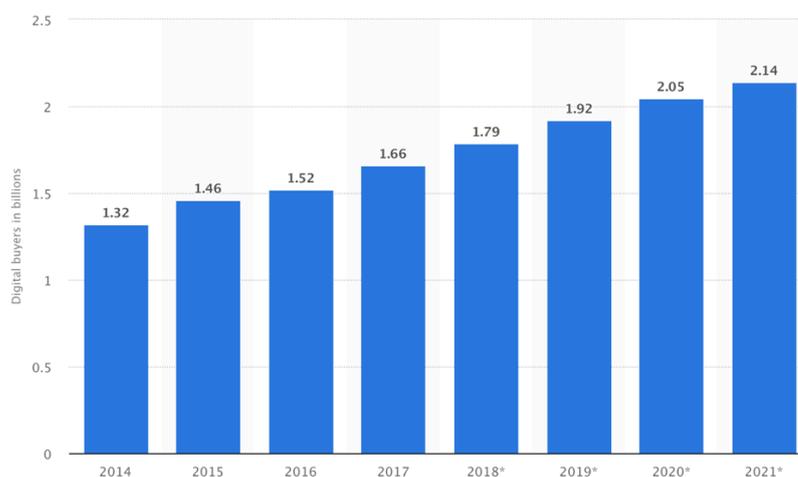
Con *e-marketplace* intendiamo un mercato online dove si trovano i prodotti messi in vendita da una varietà di venditori o di siti web. All'interno di questa specifica tipologia di relazione possiamo trovare eBay il quale può essere definito come uno dei marketplace più importanti al mondo.

L'e-procurement indica quell'insieme di tecnologie, procedure, operazioni e modalità organizzative che consentono l'acquisizione di beni e servizi online, tra aziende⁷.

L'e-distribution è una piattaforma che permette di facilitare l'organizzazione logistica all'interno delle aziende influenzando e facilitando aspetti riguardanti la catena di distribuzione, l'immagazzinaggio, ordini, l'inventario, la consegna, il pagamento, fino alla gestione dei servizi.

Proprio in relazione a queste ultime caratteristiche grazie all'e-commerce B2B la gestione dell'inventario può essere facilitata se si sincronizza il sito web dell'azienda con la gestione interna. In virtù di questa procedura, che permette di migliorare la gestione delle richieste dei clienti, è possibile ottenere i prodotti sul mercato più rapidamente riducendo così i costi del personale.

- **Business to consumer (B2C)**: questo è il modello di commercio elettronico più noto che ha rivoluzionato il modo di vendere i prodotti ai consumatori finali, crescendo in maniera esponenziale, soprattutto negli ultimi anni.



Number of digital buyers worldwide from 2014 to 2021⁸

Di fatto, attraverso questa piattaforma, si “saltano” i classici canali distributivi e si interagisce direttamente con l’acquirente finale ottenendo, anche qui, un notevole abbassamento dei costi.

⁷ Cellini, Paolo. *Economia digitale: l'industria e i mercati di internet e i nuovi media*. Roma: LUISS University Press. 2015.

⁸ Number of digital buyers worldwide from 2014 to 2021, Statista, 2019

Il business to consumer permette quindi, alle aziende di offrire un'ampia gamma di prodotti a prezzi eccezionalmente competitivi e, a dimostrazione di quanto detto, non si può non nominare Amazon conosciuta proprio per la varietà di prodotti offerti in tal senso.

- **Consumer to business (C2B)**: è un modello atipico in cui il cliente stabilisce un prezzo per un bene o un servizio che deve essere venduto ad un'azienda. Questo modello si è sviluppato anche a causa della notevole diminuzione dei costi della tecnologia, grazie alla quale, anche ai singoli individui è permesso avere accesso a tecnologie che in passato potevano essere disponibili solo alle grandi imprese. Tra le aziende che hanno adottato questo modello identifichiamo, per esempio, Google AdSense.
- **Consumer to consumer (C2C)**: in questo caso parliamo di una piattaforma entrata nel mercato negli ultimi anni, che sta diventando popolare, se pur più lentamente rispetto alle altre, soprattutto grazie a siti che gestiscono aste online. A questo scopo deve essere gestito un rapporto tra due clienti che stabiliscono le modalità di regolazione delle transazioni. La sua limitata popolarità è causata dalla presenza di alcuni problemi sussistenti, quali ad esempio, l'affidabilità della controparte o la limitata possibilità di usare tutti i metodi di ricezione del denaro che invece hanno a disposizione le aziende.

Infine un'ultima importante distinzione che ci interessa, è quella che riguarda la differenza tra *e-commerce diretto* e *e-commerce indiretto*.

Il primo è basato su una transazione e su una consegna del bene immateriale (beni digitali quali brani musicali, software, film, libri digitalizzati) o del servizio (es. consulenze, servizi bancari, prenotazioni) al cliente, effettuate attraverso un canale on line⁹.

Il secondo basato su una transazione tramite un canale on line, a cui fa seguito la consegna fisica del bene materiale al cliente mediante vettore o spedizioniere, è assimilabile ad una vendita per corrispondenza¹⁰.

1.2 La situazione italiana

Una volta definita la struttura del mercato, per poter apprendere al meglio l'impatto fiscale che questo "sistema economico" genera nel nostro paese, è importante concentrarsi prima sull'aspetto legislativo.

⁹ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G*

¹⁰ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G*

Il fenomeno del commercio elettronico, soprattutto negli ultimi anni, si è sviluppato tanto da diventare una tematica di interesse globale e, per questo, ha implicato l'adozione di un approccio che superi i confini nazionali.

È dato sapere che l'Italia nello specifico si trova a far parte dell'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse) e l'organizzazione mondiale per il commercio (Omc).

Lo scopo di entrambi gli organi è quello di verificare l'impatto del commercio elettronico sulla normativa tributaria generale e gli effetti che essa provoca all'interno di ciascun paese.

Più nello specifico, l'obiettivo di queste amministrazioni finanziarie è quello di individuare un equilibrio tra l'esigenza di regolazione fiscale, e le esigenze degli operatori al fine di non frenare lo sviluppo dell'economia digitale.

In particolare, al livello nazionale, i prodotti scambiati nell'ambito del commercio elettronico indiretto sono soggetti al regime fiscale dell'IVA.

Quest'ultima è un'imposta concordata al livello comunitario creata con l'obbiettivo di effettuare un'armonizzazione fiscale tra i paesi UE. Trattasi di un'imposta sul valore aggiunto il cui calcolo si basa sull'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico.

Affinché un'operazione possa essere assoggettata ai fini iva devono ricorrere tre presupposti:

- **Soggettivo:** deve essere effettuata nell'esercizio di impresa arti o professioni;
- **Oggettivo:** deve costituire la cessione di un bene o la prestazione di un servizio;
- **Territoriale:** deve essere effettuata nel territorio italiano¹¹.

In particolare le importazioni di beni sono sempre soggette ad IVA indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti precedenti¹².

Qualora un'operazione fosse carente di uno dei tre presupposti verrebbe immediatamente esclusa dal campo di applicazione del tributo.

La combinazione tra le tipologie di E-commerce Iva (diretto ed indiretto), i luoghi di residenza del cedente e del cessionario (UE ed extra UE), nonché lo status del cessionario (privato o soggetto passivo), definiscono una molteplice tipologia di assoggettamento IVA, con differenziazioni sia sul piano degli adempimenti che su quello del soggetto debitore dell'imposta¹³.

1.2.1 L'imposizione indiretta

¹¹ Cremonese, Angelo. Slide: Iva caratteri generali. 2019.

¹² Cremonese, Angelo. Slide: Iva caratteri generali. 2019.

¹³ Migliorini, Federico. E-commerce iva: guida all'applicazione e-commerce diretto e indiretto. Fiscomania. Ottobre 13, 2017.

L'imposizione indiretta va a colpire la ricchezza prodotta nel momento in cui essa viene spesa e, per questo motivo, incide principalmente sui consumi, gli scambi ed i trasferimenti.

La più importante imposta indiretta del nostro sistema è, per l'appunto, la suddetta IVA.

Proprio per questa ragione va ribadito come l'obiettivo comunitario è stato, ed è tutt'oggi, quello di creare un sistema volto ad assicurare il corretto assolvimento del tributo.

A partire dal 2002, a livello europeo, sono stati emanati i primi principi volti ad armonizzare le procedure comunitarie in ordine al commercio elettronico:

- Le forniture di prodotti in forma digitale via internet costituiscono sempre e comunque prestazione di servizi;
- In via di principio, le stesse devono essere poste a tassazione nel luogo di utilizzo;
- Le prestazioni erogate all'interno della comunità europea debbono essere assoggettate alla disciplina IVA interna, sia per quanto concerne le imprese, e sia per i privati committenti¹⁴.

L'istituzione di tali principi è ovviamente volta al perseguimento di determinati obiettivi quali possono essere: lo stabilire il luogo di tassazione rispetto al consumo del bene, la determinazione delle modalità di pagamento delle imposte quando il fornitore è extracomunitario e il cliente è un privato o soggetto passivo d'imposta, creare un sistema che garantisca alle diverse amministrazioni fiscali di poter effettuare controlli efficaci e soddisfacenti¹⁵.

Tornando alle operazioni di commercio elettronico, la prima cosa da fare è vedere se un'operazione rientra tra le cessioni di beni (e-commerce indiretto) o tra le prestazioni di servizi (e-commerce diretto). Una volta compiuta questa operazione è necessario comprendere la natura dei soggetti coinvolti, per questo, possiamo identificare due tipi di vendita:

- **Business to consumer (B2B)**: commercio effettuato tra imprese (ossia tra soggetti passivi IVA);
- **Business to business (B2C)**: commercio effettuato tra imprese e consumatore finale¹⁶.

1.2.2 Il principio della territorialità

Una volta fatte queste distinzioni, per capire se un'operazione possa essere rilevante in Italia, bisogna far riferimento a quanto è stabilito negli articoli da 7 a 7-septies del decreto IVA. Tali norme, entrate in vigore nel 2010, possono essere schematizzate con il seguente grafico.

¹⁴ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

¹⁵ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

¹⁶ De Luca, Carla. *L'iva nell'e-commerce: cessione di beni e prestazione di servizi*. 31 marzo 2019.

LA TERRITORIALITÀ IVA NEL D.P.R. n.633/72		
Fino al 31.12.09	Dal 01.01.2010	Contenuto
Art.7	Art.7	Nozione di territorio dello Stato e di territorio della Comunità + definizioni dei termini utilizzati negli articoli successivi
	Art.7-bis	Cessioni di beni
	Art.7-ter	Prestazioni di servizi generici
	Art.7-quater	Deroghe servizi specifici (deroghe assolute)
	Art.7-quinquies	
	Art.7-sexies	Deroghe servizi specifici B2C (deroghe relative)
	Art.7-septies	Deroghe servizi specifici B2C/extra-UE (deroghe relative)

La territorialità IVA nel D.P.R. n. 633/72¹⁷

Possiamo soffermarci in particolare sull'articolo 7 secondo cui per "territorio dello Stato" si intende il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano¹⁸.

Per territorio della comunità, invece, si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea¹⁹.

A tal proposito una grande problematica che è stata, ed è tutt'oggi, oggetto di discussione è quella che riguarda la diversità delle aliquote IVA nei vari paesi dell'unione. Proprio per questo motivo nel libro verde sul futuro dell'IVA, la commissione Europea riconosce la necessità di dover realizzare un'armonizzazione volta a impedire che tali differenze possano influire sulla decisione del luogo di acquisto.

È attestato peraltro come tale situazione favorisca le cosiddette "frodi carosello" e che, queste ultime, siano la causa di enormi perdite di gettito per i paesi in cui vigono aliquote al consumo più alte. Tutto ciò trova origine nel fatto che in essi risulta più redditizio effettuare le operazioni di vendita sotto costo di beni di largo consumo, che sono alla base di questi espedienti criminali²⁰.

Non sono evidentemente di ausilio in questo senso le elevate aliquote vigenti in Italia che dal 1° ottobre 2013, ovvero:

¹⁷ De luca, Carla. *L'iva nell'e-commerce: cessione di beni e prestazione di servizi*. 31 marzo 2019.

¹⁸ D.P.R. Art. 7. 26 ottobre 1972.

¹⁹ D.P.R. Art. 7. 26 ottobre 1972.

²⁰ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

- 22% aliquota ordinaria
- 10% aliquota ridotta
- 4% aliquota super-ridotta

1.2.2.1 Le cessioni di beni

Per quanto attiene alla territorialità nella cessione di beni la normativa interna alla quale bisogna fare riferimento è l'art 7-bis del D.P.R e gli articoli 38 e 40 del D.L. n. 331/93 che disciplinano la territorialità nelle operazioni intracomunitarie. È importante capire come, queste tipologie di operazioni, possono classificarsi in maniera differente a seconda delle parti coinvolte e, nello specifico, possono essere suddivise in:

Operazioni nazionali	Quelle poste in essere nel territorio dello stato
Operazioni intracomunitarie	Quelle poste in essere fra due soggetti residenti nel territorio della comunità europea
Operazioni extracomunitarie	Poste in essere tra un soggetto residente nella comunità europea e un soggetto residente in un paese terzo. In quest'ultimo caso si può parlare di importazioni ed esportazioni

Tabella: il commercio elettronico e la fiscalità indiretta²¹

Un'importante distinzione che occorre fare per comprendere le operazioni a livello nazionale è quella che riguarda la differenza tra i beni immobili e i beni mobili. In merito a ciò la norma di riferimento è l'art.7 del decreto IVA la quale stabilisce che: "le cessioni di beni [...] si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili [...] esistenti nel territorio dello stesso [...]"²².

Tuttavia, particolare attenzione, va posta anche sulle cessioni di beni mobili eseguite in altro Stato membro. In questo senso vige la rilevanza dell'operazione nel paese in cui il bene viene montato e non nel paese dal quale vengono spediti i singoli pezzi.

Per quanto riguarda invece le operazioni intracomunitarie, con l'entrata in vigore del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 viene stabilito che il paese di destinazione (ovvero quello in cui risiede il compratore), è quello in cui deve essere applicata la tassazione.

Allo stesso modo vengono trattati gli scambi riguardanti le vendite per corrispondenza.

²¹ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

²² Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

Solo nel caso in cui l'acquirente è il consumatore finale, l'imposizione avviene a carico del venditore traslando la potestà impositiva verso il paese cedente.

Infine, per quanto riguarda le operazioni extracomunitarie è importante effettuare una distinzione tra importazioni ed esportazioni.

In particolare le prime, definite dall'art 67 del d.P.R. 633/1972, hanno la caratteristica che per essere considerato imponibile, lo scambio deve riguardare l'introduzione, nel territorio dello Stato, di beni provenienti da territori non appartenenti alla Ce²³.

Le seconde invece, definite dall'art. 8 del d.P.R. 622/1972, sono caratterizzate dalla non imponibilità nel caso in cui il bene esca dal territorio comunitario. In questo senso le normative stabiliscono che la potestà impositiva spetta al paese di destinazione.

1.2.2.2 La prestazione di servizi

Come già accennato, nella prestazione di servizi rientrano tutti quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione²⁴.

Per quanto riguarda la questione della territorialità bisogna far riferimento all'articolo 7-ter del d.P.R. 633/1972. Nello specifico, la disciplina trova dei risvolti diversi a seconda dei soggetti coinvolti nell'operazione e, per questa ragione, possiamo effettuare varie distinzioni:

- *Per servizi resi nei confronti di soggetti privati UE*, la disciplina è stata modificata a decorrere dal 2015, stabilendo che la territorialità è ancorata al luogo di stabilimento del committente per operazioni superiori a 10.000 €. In seguito a ciò è stato introdotto, come supporto, il "MOSS" secondo il quale è concesso ai soggetti passivi, per valori totali al netto dell'IVA superiori alla suddetta cifra, di assolvere obblighi di rendicontazione in un solo stato UE, evitando dunque al fornitore di identificarsi (tramite rappresentante fiscale) presso ogni Stato Membro di Consumo per effettuare gli adempimenti richiesti (dichiarazioni e versamento). Nello specifico, per valori inferiori ai 10.000 €, le operazioni soggette ad IVA sono riconducibili al paese del prestatore.
- *Per i servizi resi a soggetti privati italiani* (domiciliati o residenti), la territorialità IVA è legata al luogo di stabilimento del committente indipendentemente da quello del prestatore soggetto passivo.

²³ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

²⁴ De luca, Carla. *L'iva nell'e-commerce: cessione di beni e prestazione di servizi*. 31 marzo 2019.

- *Per servizi resi a soggetti privati UE da soggetti passivi italiani*, fino al 31/12/2018, era stabilito che il luogo di rilevanza dovesse essere quello in cui i committenti erano domiciliati. In questo senso il fornitore doveva identificarsi in ogni stato UE di consumo. Con la nuova direttiva europea, a partire dal 01/01/2019, le prestazioni e-commerce sono soggette alla potestà impositiva del paese in cui risiede il prestatore, al verificarsi delle seguenti condizioni:
 1. Il prestatore è stabilito.
 2. I servizi sono prestati a persone private in un paese UE o residenti in un altro paese UE.
 3. Il valore totale (al netto dell’IVA) non supera i 10.000 € sia nell’anno corrente che nel corso dell’anno precedente.

Al superamento della soglia di 10.000 € le prestazioni tornano a rilevare nel paese richiedente la prestazione come in passato.

- *Per servizi resi a privati extra UE da soggetti passivi italiani*, trova applicazione ancora una volta il principio secondo cui tali operazioni sono rilevanti nel paese dove si identifica il luogo di stabilimento del committente.
- *Per servizi resi a soggetti IVA UE o extra UE da soggetti italiani* è applicabile la regola generale descritta nell’articolo 7- ter comma 1. Secondo quest’ultima, il principio è che gli scambi si identificano anche qui nel luogo in cui si trova il committente. Per questa ragione tali operazioni non possono essere assoggettate ad IVA in Italia.

	OPERAZIONI VERSO	REGOLE	FINO AL 31/12/2018	DAL 1/1/2019 a)
COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO PRESTAZIONI DI SERVIZI Quando tutte le fasi della transazione avvengono online (dall'ordine, al pagamento, alla consegna dei beni)	Soggetti passivi e soggetti privati ITALIA	IMPONIBILI SECONDO LE REGOLE ORDINARIE	Le operazioni non sono soggette all'obbligo di ricevuta fiscale, scontrino o fattura (se non richiesta dal cliente e, comunque, non oltre il momento di effettuazione dell'operazione). Obbligo di annotazione nel registro dei corrispettivi.	IDEM
	Soggetti passivi di imposta UE	IL LUOGO DI IMPOSIZIONE È LO STATO MEMBRO NEL QUALE HA LA RESIDENZA O IL DOMICILIO IL COMMITTENTE	Operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 7-ter, DPR 633/72 L'imposta verrà assolta dal committente comunitario con applicazione del reverse-charge, secondo la normativa del Paese comunitario	IDEM
	Privati UE	OPERAZIONI SOGGETTE AD IVA NELLO STATO MEMBRO NEL QUALE HA LA RESIDENZA O IL DOMICILIO IL COMMITTENTE PRIVATO	Operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. f) DPR 633/72 A tal fine l'operatore deve identificarsi nello Stato UE "di consumo" delle prestazioni al fine di assolvere l'IVA in tale Stato o mediante iscrizione al MOSS	Fino a 10.000 euro Operazioni soggette ad IVA nel paese del soggetto prestatore Oltre 10.000 euro Operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. f) DPR 633/72 Identificazione diretta o MOSS
	Soggetti passivi di imposta Extra UE		Operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 7-ter, DPR 633/72	IDEM
	Privati Extra UE		Operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. f) DPR 633/72	IDEM

Commercio elettronico diretto: prestazioni di servizi²⁵

1.2.3 Imposizione diretta e un accenno alle problematiche annesse

Le imposte dirette hanno come presupposto il reddito o il patrimonio e, proprio per questo, colpiscono in maniera diretta la capacità contributiva di un soggetto.

In questa specifica fattispecie, la questione ruota principalmente intorno a come ogni Stato, per poter esercitare il potere impositivo, deve essere in grado di localizzare i redditi.

²⁵ De Luca, Carla. *L'iva nell'e-commerce: cessione di beni e prestazione di servizi*. 31 marzo 2019.

In aggiunta per quanto attiene specificatamente all'attività commerciale di tipo elettronico, le principali problematiche di riflessione attengono quindi ai seguenti profili: verifica del soggetto che opera attraverso strumenti informatici; controllo di tutte le operazioni poste in essere dal soggetto che opera con mezzi digitali; individuazione della residenza fiscale del soggetto che opera nelle transazioni e del luogo dove il reddito è stato prodotto; esistenza di una stabile organizzazione; condotte evasive, ovvero elusive della imposizione attraverso l'utilizzo di strumenti che consentono all'operatore di convogliare i proventi nei c.d. paradisi fiscali²⁶.

È stabilito dunque che per far sì che un reddito possa essere soggetto a tassazione, scaturiscano i seguenti principi:

- **World wide income principle taxation** (residenza): il soggetto residente nello Stato deve scontare l'imposta per i redditi ovunque prodotti compresi quelli al di fuori del paese.
- **Principle of source** (fonte): sia residenti che non, sono soggetti alla potestà impositiva dello Stato a condizione che le attività ivi svolte possano essere identificate come stabili organizzazioni.

È inevitabile notare come si potrebbe andare incontro a un problema di doppia imposizione nel caso in cui un soggetto residente in A, produca reddito con una stabile organizzazione nel paese B.

In questo caso egli sarebbe soggetto sia al WWIT, per cui tutti i residenti (in questo caso in A) sono soggetti a tassazione per redditi prodotti anche all'estero, e sia al principio della fonte, per cui nel paese B il soggetto non è residente ma possiede la stabile organizzazione.

Nello specifico oltre a quest'ultima incontriamo altre problematiche relative alla fittizia residenza estera e al transfer pricing che saranno trattati più nello specifico successivamente.

Tuttavia, è importante sapere che l'espressione stabile organizzazione - "designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato"²⁷.

In aggiunta, un'ulteriore specifica riguarda la determinazione dei profitti da attribuirsi.

Questo perché, oltre alla corretta individuazione di stabile organizzazione, si può andare in contro all'incertezza riguardante la sede fiscale effettiva da attribuire a una determinata società.

Quest'ultima tematica si rileva molto importante soprattutto in materia di doppie imposizioni data la necessità di evitare che uno stesso reddito possa poi essere tassato in due stati diversi, ovvero, quello della fonte e quello della residenza.

²⁶ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G.*

²⁷ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G.*

Per poter, quindi, determinare quale sia la residenza effettiva è necessario individuare tre criteri di riferimento:

- *Sede amministrativa*
- *Sede legale*
- *Luogo di effettivo svolgimento dell'oggetto principale della società*

È importante inoltre rilevare come i suddetti indicatori siano tra loro alternativi, per cui è sufficiente verificare la sussistenza di uno dei suddetti per poter accertare una società come residente in un determinato Stato.

1.3 Trend digitale italiano

Come abbiamo già accennato all'inizio della trattazione, il fenomeno dell'e-commerce si sta sviluppando in maniera esponenziale diventando una presenza sempre più consolidata all'interno della nostra vita quotidiana.

In Italia, ad oggi, il 12% delle aziende opera nell'ambito e-commerce e, proprio secondo le ultime statistiche, c'è stato un aumento di imprese registrate con codice ATECO (relativo al commercio online) pari al 20% in più rispetto al 2018.

In tutto il 2019 si è arrivati a registrare 47.911 aziende che istituzionalmente esercitano come attività principale la vendita online, e questa straordinaria crescita ha portato a far sì che vi sia una spesa media online per persona pari a 668 €.

L'importanza di tali numeri ha reso necessario un intervento governativo al fine di rendere il mercato quanto più controllato possibile.

Per questa ragione i soggetti passivi quali marketplace e altre piattaforme, rispetto al 2019, si sono ritrovati a dover rispettare degli obblighi aggiuntivi tra i quali la necessità di condividere con l'agenzia delle entrate i dati anagrafici dei fornitori, il numero totale delle unità vendute in Italia e il prezzo di vendita.

Le suddette imposizioni implicano l'adozione di una comunicazione periodica da parte delle imprese nei confronti dello stato, in mancanza della quale si finisce col diventare debitori d'imposta.

Un'ulteriore importante novità, che verrà approfondita meglio successivamente, è l'introduzione della web tax.

Quest'ultima prevede la presenza di una tassa del 3% per ogni società tecnologica che, a livello globale, riesca a fatturare più di 750 milioni di euro e che, a livello nazionale, ne fatturi almeno 5,5 milioni.

1.3.1 Il fatturato degli acquisti online

Addentrando sempre più nello specifico è necessario analizzare quanto sia importante l'e-commerce per l'economia dello Stato.

Il valore del fatturato di quest'ultimo in Italia nel 2019 è stimato in 48,5 miliardi di euro con una crescita del 17% sul 2018²⁸.

Per dare conferma rispetto a quanto detto fino ad ora, in merito allo sviluppo dell'e-commerce, possiamo riassumere la crescita delle entrate degli anni che vanno dal 2004 al 2019 nella seguente tabella:

ANNO	FATTURATO	DELTA %
2004	1.645.683.000 euro	
2005	2.123.495.000 euro	+29%
2006	3.286.223.000 euro	+55%
2007	4.868.336.000 euro	+48%
2008	6.364.907.000 euro	+31%
2009	10.037.544.000 euro	+58%
2010	14.357.589.000 euro	+43%
2011	18.970.504.000 euro	+32%
2012	21.154.120.000 euro	+12%
2013	22.337.275.000 euro	+6%
2014	24.188.468.000 euro	+8%
2015	28.850.766.000 euro	+19%
2016	31.671.827.000 euro	+10%
2017	35.133.577.000 euro	+11%
2018	41.519.772.000 euro	+18%
2019	48.546.741.581 euro	+17%

Casaleggio associati: crescita fatturato in Italia. 2020²⁹.

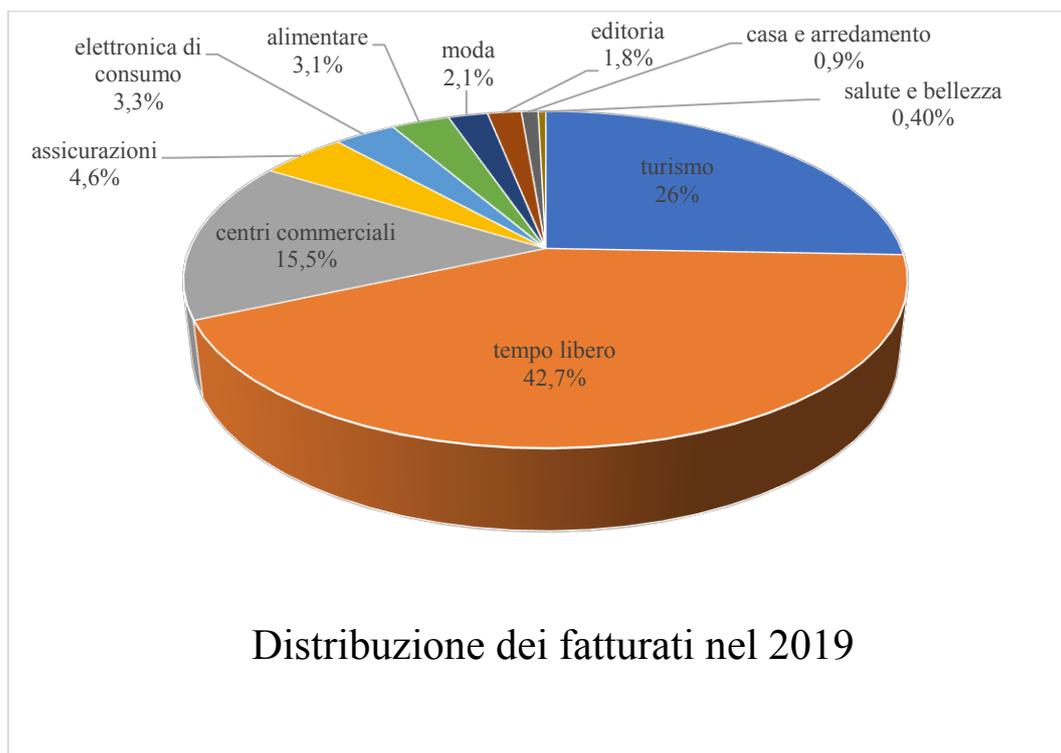
Come possiamo notare dai seguenti dati il fatturato dell'e-commerce, ha subito una crescita straordinaria nell'arco di 16 anni costituendo un delta totale pari al +2849,9%.

²⁸ Casaleggio Associati. *E-commerce in Italia 2020*.

²⁹ Casaleggio Associati. *E-commerce in Italia 2020*.

Per quanto riguarda invece la distribuzione dei fatturati, il settore più importante è quello del tempo libero il quale rappresenta il 42,7% del fatturato totale.

A seguire troviamo invece il settore del turismo che contribuisce con il 25,6% delle entrate totali, anche se, essendo un ramo già maturo, cresce solo del 7% rispetto all'anno precedente a differenza del tempo libero che aumenta del 25%.



Casaleggio associati: distribuzione dei fatturati in Italia. 2020³⁰.

Come possiamo anche vedere dal grafico, il terzo ramo più importante è quello dei centri commerciali che ha registrato una crescita del 25% rispetto all'anno precedente. In seguito, troviamo tutti dei settori che contribuiscono con un peso minore al fatturato generale, anche se, tuttavia, incontrano una tendenza di crescita positiva rispetto agli anni precedenti. Si può affermare quindi con certezza che la crescita dell'e-commerce non sembra essere destinata a rallentare ma che, anzi, continuerà a prorogarsi ancora per molto tempo.

³⁰ Casaleggio Associati. *E-commerce in Italia 2020*.

1.3.2 E-commerce ai tempi del corona virus

A inizio 2020, come ormai tutti sappiamo, la vita quotidiana di tutte le persone è iniziata a cambiare rapidamente a causa del coronavirus.

Questa malattia infettiva si è diffusa facendo sì che molti stati, tra cui l'Italia, si trovassero nella situazione di dover “costringere” le persone al domicilio coatto per evitare un’ulteriore diffusione del contagio.

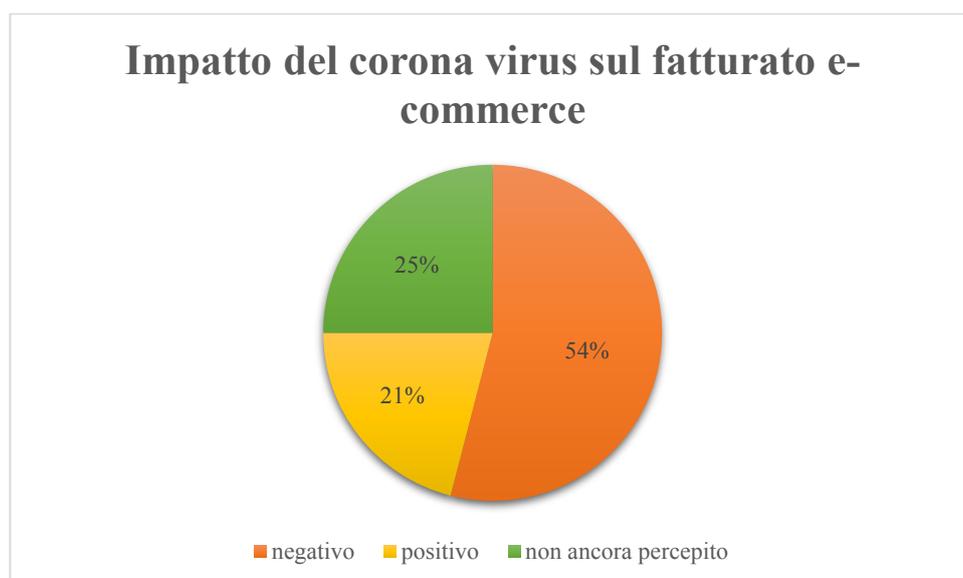
È curioso osservare come, nei primi 20 giorni del lock-down, si è registrato un calo nelle visite dei siti e-commerce, nonostante i vantaggi che i medesimi offrono alle persone che sono costrette a rimanere nel proprio domicilio.

Probabilmente questo trend negativo trova spiegazione nel fatto che l’interesse principale in quel periodo fosse quello di cercare più informazioni possibili su questa malattia piuttosto che sull’acquisto di beni online.

Nello specifico, l’Italia, è stato il primo paese europeo a dover affrontare questo problema e le conseguenze non si può dire siano state positive.

Tralasciando i colossi del web (quali Amazon, e-Bay ecc.), il 54% delle aziende e-commerce italiane ha registrato una riduzione delle entrate e solo il 21%, invece, un incremento.

La nota interessante è che, coloro che hanno diminuito il fatturato (abbigliamento, casa, arredamento, turismo) hanno affrontato in media, una perdita del 54%, mentre, coloro che lo hanno aumentato (intrattenimento online, formazione, negozi di alimentari) sono andati in contro a un aumento del 96% delle entrate.



Questi ultimi però si sono trovati a dover affrontare il problema opposto, ovvero il non riuscire a stare dietro tutti gli ordini.

Per questa ragione, tali aziende, hanno iniziato a limitare la quantità di ordini per persona o ad aumentare il costo per ordine.

A seguito di questa analisi si può comprendere come la pandemia non abbia generato, nei confronti dell'e-commerce in Italia, l'effetto positivo che ci si poteva aspettare.

Al contrario di quello che si poteva pensare il fatturato probabilmente non crescerà tanto quanto gli ultimi anni ma, anzi, registrerà una variazione minima.

³¹ Casaleggio Associati. *E-commerce in Italia 2020*.

CAPITOLO 2: METODI DI ELUSIONE FISCALE

2.1 Le fenomenologie elusive

Grazie all'analisi precedentemente fatta sul sistema impositivo, è ora possibile comprendere come esso influenzi i comportamenti dei soggetti passivi.

In un contesto in cui la tecnologia non fa altro che svilupparsi e migliorare i criteri di collegamento tra gli stati, bisogna chiedersi quanto effettivamente siano aggiornati i principi di fiscalità internazionale analizzati nel precedente capitolo. Le dimensioni a livello geografico non possono più essere considerate allo stesso modo di qualche anno fa.

Ad oggi è possibile mettersi in contatto con persone a migliaia di chilometri di distanza interagendo direttamente senza alcun ostacolo.

Per questo, come per altri motivi siamo in grado di identificare vari problemi di carattere fiscale quali:

1. L'occultamento di stabili organizzazioni
2. La fittizia residenza all'estero
3. Il fenomeno del transfer pricing
4. Le royalties

Alla base di tutto questo possiamo identificare anche il fatto che le transazioni virtuali, a differenza di quelle classiche per cui è necessaria la fatturazione, non lasciano delle tracce importanti come prova, rendendo così il lavoro delle autorità di vigilanza molto più complesso.

Questa difficoltà porta con sé anche il problema dell'individuazione dello Stato in cui il reddito viene prodotto, e quindi dell'identificazione ai fini impositivi.

Da quanto appena detto ne scaturisce che molti soggetti sono inclini a stanziare le proprie attività nei paradisi cosiddetti paradisi fiscali, ovvero, i paesi in cui le aliquote imposte sono inferiori, e di molto, rispetto a quelle applicate nella maggior parte degli altri Stati.

In linea generale è comunque importante chiarire che le problematiche fiscali relative al commercio diretto sono sicuramente quelle più complesse in quanto, per il commercio indiretto, la fisicità del bene trasferito rende tutto più tracciabile.

È importante ora soffermarsi più nello specifico sulle singole fattispecie appena menzionate per comprendere meglio l'importanza del problema.

2.1.1 L'occultamento di stabili organizzazioni

Generalmente la maggior parte dei redditi prodotti dagli scambi che avvengono nel commercio elettronico possono essere definiti di carattere “transnazionale”, ovvero, guadagni generati da soggetti residenti in uno Stato diverso da quello in cui gli stessi sono prodotti.

Per questa ragione, tali redditi, sono analizzati dal “Modello OCSE”, grazie al quale sono stati emanati i trattati volti a eliminare il problema della doppia imposizione già analizzato nel primo capitolo.

Per comprendere meglio questo concetto, è importante soffermarsi sul significato di stabile organizzazione. Quest'ultimo rimanda all'articolo 162, c. 1 e 2, del Tuir, secondo cui “*designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*”³² e comprende nello specifico:

- a) Una sede di direzione
- b) Una succursale
- c) Un ufficio
- d) Un'officina
- e) Un laboratorio

Anteriormente tale normativa risultava essere scarna di parametri a cui ancorare l'esistenza di una stabile organizzazione non dichiarata, rendendo difficile l'identificazione della stessa da parte delle autorità di vigilanza. A causa di ciò molte aziende poterono sfruttare tali lacune normative a proprio vantaggio, in modo da non essere assoggettate alla potestà impositiva dello Stato in cui producevano reddito.

È molto importante, a riguardo, specificare che con la legge di bilancio del 2018, il concetto di stabile organizzazione è stato modificato al fine di agevolare l'individuazione della stessa. In particolare, all'articolo 162, comma 2 del TUIR della nuova lettera f-bis, è stato previsto che il concetto di stabile organizzazione ricomprendesse: “*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*”³³.

Questo correttivo è volto a eliminare come discriminante la sussistenza fisica che la precedente configurazione presupponeva ai fini dell'identificazione in stabile organizzazione.

³² Corte dei conti. L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G

³³ Gillio, Dario. La nuova definizione di stabile organizzazione nel Tuir. Roma, 8 Novembre 2018

La ratio stante dietro tale provvedimento si identifica nel fatto che, grazie allo sviluppo della tecnologia e di internet, non è più necessaria la presenza fisica all'interno di un paese per poter produrre dei redditi elevati.

Significativa e continuativa presenza economica (legge n. 205/2017, art. 1, co. 1010-a)			
art. 162(2) TUIR (positive list)	stabile organizzazione comprende (Action 1 BEPS)	una presenza in Italia:	
		• <i>economica</i>	attività economica
		• <i>significativa</i>	stabilità
		• <i>continuativa</i>	ricorrenza
		• <i>costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica</i>	manipolazioni che impediscono di annidare la PE (no Action 1)

Gillio, Dario. *La nuova definizione di stabile organizzazione nel Tuir: la significativa e continuativa presenza economica*. Roma, 8 Novembre 2018

Oltre al cambiamento del significato di stabile organizzazione, con la legge di bilancio del 2018 il legislatore ha deciso di modificare anche altri profili dell'articolo:

1. La cosiddetta “*negative list*” (contenuta nell'art. 162 comma 4 del Tuir), ovvero la lista delle fattispecie non ricomprese all'interno della nozione di stabile organizzazione. Essa è stata integralmente riscritta inserendo, in particolare, una norma di chiusura secondo cui non si è in presenza di una stabile organizzazione nel caso in cui l'attività possa essere considerata di carattere preparatorio o ausiliario. Da un lato consideriamo quest'ultima preparatoria nella fattispecie in cui sia svolta in via strumentale all'attività essenziale, dall'altro la consideriamo ausiliaria quando funge da supporto al core business senza esserne parte essenziale.
2. Con l'obiettivo di evitare che le imprese possano dislocare sul territorio delle attività qualificate surrettiziamente come ausiliari o preparatorie di servizi, la legge di bilancio 2018 ha specificato (modificando l'art. 162 comma 5) che l'eccezione precedentemente menzionata, si può manifestare solo tenendo conto anche delle altre consociate residenti all'interno dello Stato. In tal senso la sussistenza dei requisiti minimi della stabile organizzazione, si sviluppa ormai in una prospettiva di insieme riguardante tutte le società del gruppo. Qualora venga accertato che una o più attività svolgano funzioni integrate o complementari, la discussa eccezione verrà meno.

3. Infine, un'ulteriore modifica riguarda il significato dei commi 6 e 7 poiché, da un lato si parla di stabile organizzazione nel caso in cui un agente dipendente operi per conto della società non residente, concludendo abitualmente contratti o svolgendo tale attività senza che l'impresa apporti modifiche sostanziali, dall'altro non si manifesta nel momento in cui tale agente, considerato ora indipendente, assolve ai propri compiti ordinari. In merito a quest'ultima fattispecie, è comunque importante precisare che non può considerarsi indipendente l'agente che opera esclusivamente o quasi per conto di un'impresa alla quale è "strettamente correlato".

Sul piano operativo, empiricamente parlando, si è potuta affermare la presenza di un "permanent establishment" occulto nelle seguenti circostanze: notevole discrasia tra il volume d'affari e/o i ricavi dichiarati dalla legal entity italiana e la quota di mercato del gruppo di riferimento sul territorio nazionale; assenza di una società sul territorio italiano malgrado esso risulti essere il mercato ove si realizza una quota rilevante del business del gruppo; forte sproporzione tra il volume d'affari dichiarato dalla legal entity locale e il numero (elevato) dei suoi dipendenti; adozione, da parte dell'operatore della digital economy, di un modello di business che impone una diffusa presenza di proprio personale sul territorio³⁴.

2.1.1.1 Stabile organizzazione materiale senza consistenza fisica

Non di poca importanza, per l'argomento trattato, è la questione relativa alla presenza di un non residente in un determinato Stato con attrezzature automatiche che permettano all'impresa di svolgere la propria attività. In questo senso il Comitato Affari Fiscali ha effettuato dei chiarimenti relativi al commentario del modello OCSE, analizzando prima di tutto la differenza tra server e sito web.

In particolare, il primo, è definito come un macchinario situato in uno specifico luogo e, per questa ragione, può essere considerato una "sede di affari" per l'impresa che lo sfrutta.

Il server, in linea di principio, viene considerato come stabile organizzazione perché è un sistema operativo collocato sul territorio nazionale che fornisce ospitalità ad uno o più siti web, permettendogli di effettuare delle vendite online. Tuttavia, per poter essere considerato come una sede fissa di affari, occorre che si trovi collocato sul territorio nazionale per un periodo di tempo sufficientemente lungo.

³⁴ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G*

Al contrario il sito web apparentemente non è un bene materiale, non può configurare una sede fissa di affari e quindi non si considera una stabile organizzazione³⁵.

Tale definizione però poteva essere considerata valida almeno fino a quando non è stata redatta la legge di bilancio 2018.

Dal momento in cui si è resa necessaria anche la presenza economica, abbiamo visto svilupparsi il concetto di stabile organizzazione senza presenza fisica. In tal senso è importante prendere in considerazione la dimensione dei ricavi, che costituisce il principale elemento di riferimento, e altri indicatori di carattere più tecnico quali ad esempio:

- 1) L'utilizzo di un nome di dominio locale;
- 2) Una caratterizzazione locale della piattaforma digitale in termini di lingua e tradizioni dei consumatori;
- 3) L'utilizzo di metodi di pagamento locali per prezzi espressi in valuta locale e comprensivi di tasse, dazi e altri oneri³⁶.

In aggiunta a questi vanno anche presi in considerazione tutti i costi legati all'utenza come:

- 4) Il Monthly Active Users (MAU) – numero di utenti mensili attivi;
- 5) La regolare conclusione dei contratti on line con gli utenti;
- 6) Il volume di dati raccolti sugli utenti o i clienti abitualmente residenti nello specifico Stato³⁷.

In tale contesto assume grande rilevanza il cosiddetto contraddittorio preventivo opzionale predisposto dal D.L. n. 50/2017.

Esso è un istituto di comunicazione e collaborazione rafforzata rivolto ad imprese non residenti all'interno dello Stato, ma facenti parte di gruppi multinazionali. Nello specifico riguarda imprese con ricavi superiori ad 1 miliardo che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi in Italia per un ammontare superiore a 50 milioni di euro, avvalendosi di società residenti o di stabili organizzazioni di società non residenti, appartenenti al medesimo gruppo societario³⁸.

Le imprese che ravvisino la possibilità di trovarsi in presenza di una stabile organizzazione possono, su base volontaria, avviare un processo di collaborazione con l'amministrazione finanziaria, la quale valuterà la sussistenza dei requisiti.

Tutto ciò mediante un'istanza finalizzata all'accesso del regime dell'adempimento collaborativo.

³⁵ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015

³⁶ Migliorini, Federico. *Fiscomania. Stabile organizzazione in Italia: la guida*. 3 Maggio, 2020.

³⁷ Migliorini, Federico. *Fiscomania. Stabile organizzazione in Italia: la guida*. 3 Maggio, 2020.

³⁸ Corte dei conti. *L'e-commerce e il sistema fiscale. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G*

Si tratta, quindi di una previsione che fornisce la possibilità di far emergere più facilmente la possibilità di assoggettare ad imposta redditi altrimenti non tassati.

2.1.2 La fittizia residenza all'estero

Tra i principali metodi di elusione fiscale che vengono utilizzati troviamo anche quello che riguarda la cosiddetta “esterovestizione societaria”.

Quest'ultima pone le sue basi sul fatto che un'entità, pur avendo istituzionalmente una sede fiscale in un paese all'estero, presenta uno o più criteri di collegamento con l'ordinamento nazionale.

In tal senso la determinazione della sede fiscale reale diventa fondamentale per evitare una doppia tassazione in due Stati diversi, ovvero quello della residenza e quello della fonte, generando un problema di doppia imposizione.

È facile comprendere come tale questione, dal punto di vista dell'economia digitale, sia complessa e difficile da identificare.

I concetti ai quali bisogna far riferimento per l'identificazione della residenza fiscale, esplicitati all'interno dell'articolo 4 del modello OCSE, sono:

- 1) Sede dell'amministrazione
- 2) Sede legale della società
- 3) Luogo di effettivo svolgimento (oggetto principale) dell'attività – sede di direzione effettiva

Il citato articolo va a rafforzare e chiarire quello che nell'ordinamento nazionale è il postulato di riferimento, ovvero l'art. 73 comma 3 del Tuir secondo cui: *“ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*³⁹.

La giurisprudenza, in merito ai suddetti requisiti, si è espressa andando a specificare come essi siano da considerare alternativi tra loro e debbano perdurare per la maggior parte del periodo di imposta.

Dei criteri sopra citati, i più rilevanti sono principalmente quello della sede dell'amministrazione e quello del luogo di effettivo svolgimento dell'attività.

In particolare, per il primo occorre porre attenzione sul luogo da cui vengono emanate le decisioni più importanti per l'ente, per quanto riguarda il secondo invece, bisogna considerare il luogo in cui viene svolta l'attività principale e sostanziale dell'azienda.

³⁹ TUIR. Imposta sul reddito delle società – Capo I. Articolo 73 comma 3.

È importante sottolineare come, quando un soggetto diverso da una persona fisica è residente in diversi Stati, secondo il modello OCSE contro le doppie imposizioni (art. 4 comma 3), è considerato effettivamente residente solo nello stato in cui viene identificata la sua direzione effettiva.

Il tema è quindi evidentemente molto complesso, e non è sempre possibile identificare la residenza fiscale nello stesso modo considerata l'estrema eterogeneità della strutturazione dei gruppi multinazionali operanti nel settore.

Per poter accertare la presenza di una legal entity, è essenziale quindi poter accedere alla documentazione riguardante i bilanci delle società residenti nel gruppo al fine di delinearne le funzioni e i ruoli svolti per conto delle società aventi sede all'estero.

Infine, è importante considerare come negli ultimi anni, alcuni Stati stiano cercando di legiferare delle specifiche agevolazioni fiscali in modo da attrarre verso di sé le strutture e-commerce.

Non a caso tale fenomeno, denominato e-shore, si presenta soprattutto in quei paesi caratterizzati da regimi fiscali meno rigidi e più convenienti.

2.1.3 Transfer price

Come le altre tipologie di commercio, anche l'e-commerce porta con sé dei problemi quando si fa riferimento a transazioni generate tra società appartenenti allo stesso gruppo, soprattutto se localizzate in giurisdizioni differenti.

Per la specifica fattispecie del transfer pricing, come riferimento normativo, possiamo prendere in considerazione l'articolo 7 del modello OCSE contro le doppie imposizioni secondo cui:

- 1) Alla stabile organizzazione vanno attribuiti gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta e separata (*paragrafo 2*);
- 2) Nella determinazione degli utili della stabile organizzazione sono ammesse in deduzione le spese direttamente connesse con l'attività della stessa, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione sostenute sia nello Stato in cui è situata la stabile organizzazione che altrove – teoria della arm's length⁴⁰ (*paragrafo 3*).

In base quindi al suddetto paragrafo 2, la stabile organizzazione, va considerata come un'impresa indipendente dalla casa madre e, pertanto, quantificando l'utile prodotto come se generato da una normale attività a identiche condizioni.

⁴⁰ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015

Per quanto riguarda il paragrafo 3 invece bisogna specificare che, l’addebito dei costi, va attribuito soltanto nella misura in cui gli stessi non sono stati considerati nella determinazione del valore normale dei trasferimenti interni di beni e servizi.

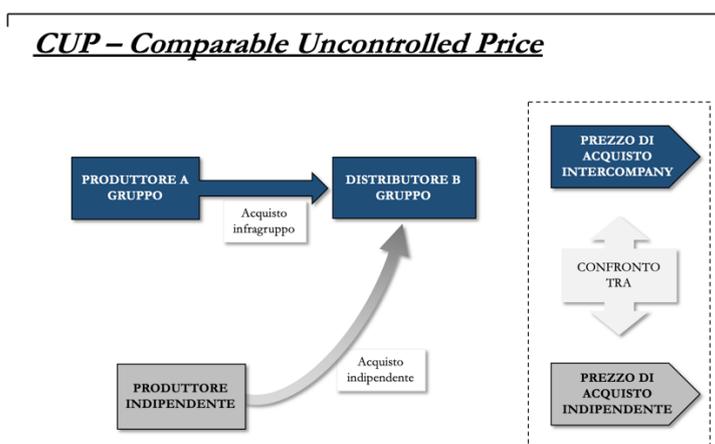
Con quest’ultimo si intende:” il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”⁴¹.

È importante specificare che la deducibilità dei costi è ammessa solo nel caso in cui si è in grado di provare, con l’apposita documentazione, che le spese siano state effettivamente sostenute.

Introdotta il problema dal punto di vista normativo, possiamo ora affermare che il business model più diffuso, in tema di transfer pricing, è quello per cui una controllante disloca sul territorio molteplici *local subsidiaries* a cui vengono rimandati contrattualmente vari rapporti commerciali.

Per poter individuare in maniera più accurata se i prezzi praticati tra la società madre e la stabile organizzazione sono congrui al loro valore reale, identifichiamo tre diversi criteri:

1. Metodo del prezzo comparabile di mercato (CUP): attraverso cui si confronta il prezzo applicato tra le consociate con il prezzo presumibilmente applicato su un normale scambio di mercato (avente analoghe caratteristiche).



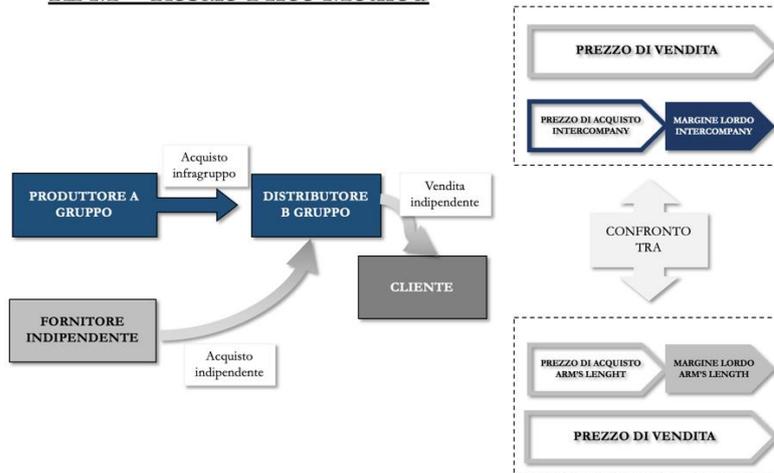
My LIUC. Metodi di transfer pricing: CUP – Comparable Uncontrolled Price. Esempio prezzo di acquisto⁴²

2. Metodo del prezzo di rivendita (RPM): secondo cui si confronta il prezzo di scambio applicato sul bene dalle consociate con quello praticato nella cessione successiva nei confronti di soggetti indipendenti. Quest’ultimo va poi diminuito di un margine che tiene conto delle spese di distribuzione, e di un margine normale di profitto riconosciuto al distributore del gruppo.

⁴¹ TUIR. Imposta sul reddito delle persone fisiche - Capo I. Articolo 9 comma 3.

⁴² My LIUC. Metodi di transfer pricing

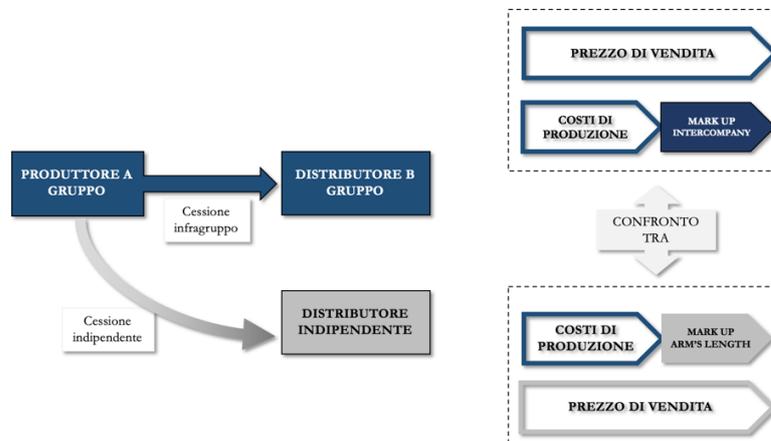
RPM – Resale Price Method



My LIUC. Metodi di transfer pricing: RPM – Resale Price Method⁴³

3. Metodo del costo maggiorato (CPM): il quale prevede il confronto tra la cessione infragruppo e quella indipendente, sulla base dei costi di produzione necessari per il bene o servizio maggiorati di un margine di profitto (mark-up).

CPM – Cost Plus Method



My LIUC. Metodi di transfer pricing: CPM – Cost Plus Method⁴⁴

Possiamo affermare che non esiste una gerarchia di applicabilità tra i metodi, tuttavia quello della rivendita sembra il più adatto per le autorità fiscali del paese di destinazione.

Per quanto riguarda il paese di produzione, invece, sarebbe preferibile applicare quello del costo maggiorato.

⁴³ My LIUC. Metodi di transfer pricing

⁴⁴ My LIUC. Metodi di transfer pricing

Nel caso in cui tali metodi non risultino accurati è possibile considerarne, in aggiunta, altri due quali:

- 1) Il metodo della ripartizione dell'utile: consiste nella ripartizione dell'utile derivante da una vendita o da una serie di vendite effettuate tra due imprese collegate. L'utile, una volta determinato "globalmente", viene ripartito in proporzione alle determinate tipologie di costi sostenuti dalle due imprese⁴⁵.
- 2) Il metodo basato sul margine netto della transazione: si basa sulla comparazione tra il profitto operativo "globale" dell'impresa oggetto di verifica, misurato in base ad un appropriato indicatore di profitto (margine operativo, ROA, margine operativo sui costi totali, ecc.) e quello realizzato da altre imprese indipendenti "operanti nello stesso settore economico"⁴⁶.

Questi ultimi metodi possono comunque considerarsi come residuali rispetto a quelli tradizionali.

È importante notare come tutti questi metodi abbiano in comune la comparabilità della transazione in oggetto con quella che avviene nel libero mercato.

Tuttavia dei presupposti importanti per poter effettuare tali paragoni, sono quelli di accertare quali funzioni svolgono le società nell'ambito del processo produttivo (ed esempio; acquisti, ricerca e sviluppo, vendita, ecc.), e il rischio attribuibile a ogni segmento.

Nei casi in cui stabilire il prezzo di trasferimento risulti troppo complesso e approssimativo, la disciplina fiscale fa riferimento al già citato concetto di valore normale del bene oggetto della transazione.

E comunque fondamentale precisare che, qualora il rapporto riguardasse società residenti in paesi diversi senza alcun tipo di legame, la regola del valore normale non potrebbe essere applicata.

2.1.4 Le royalties

Rispetto alle fenomenologie elusive precedentemente analizzate, le royalties permettono l'insorgere di alcune situazioni complesse e di difficile identificazione.

Secondo la più chiara definizione fornita dal modello OCSE all'articolo 12, si definiscono canoni (e quindi royalties): " *i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso di diritti d'autore su opere letterarie, artistiche e scientifiche, comprese pellicole cinematografiche, brevetti, marchi di*

⁴⁵ My LIUC. *Metodi di transfer pricing*

⁴⁶ My LIUC. *Metodi di transfer pricing*

fabbrica o di commercio, disegni, modelli, progetti, formule o processi segreti per l'uso o la concessione in uso di informazioni concernenti esperienze industriali, commerciali o scientifiche"⁴⁷.

Nel caso in cui il corrispettivo ad una prestazione si configuri come una royalty, il legislatore stabilisce come esse debbano essere soggette alla potestà impositiva dello Stato se corrisposte:

- 1) Da soggetti italiani
- 2) Dallo Stato
- 3) Da stabili organizzazioni di non residenti

Il problema principale per le autorità fiscali è quello di stabilire se un pagamento possa essere qualificato come royalty oppure no.

In particolare, affinché possa essere definito come tale, è necessario che il pagamento venga corrisposto non per l'acquisizione piena del bene, ma per l'acquisizione del diritto alla riproduzione del bene stesso ai fini commerciali⁴⁸.

Fra i prodotti al livello pratico più interessanti e per i quali vengono corrisposte più royalties troviamo:

- a. I software: i quali se utilizzati per uso personale generano un costo, ma se impiegati per diritti di riproduzione istituiscono una royalty.
- b. Le banche dati le quali:
 - se caratterizzate da compenso corrisposto dal gestore della banca dati agli autori dei materiali protetti contenuti nella banca dati stessa, generano una royalty;
 - se caratterizzate da un compenso corrisposto al gestore dall'utilizzatore della banca dati, istituiscono un costo;
 - se caratterizzate da un compenso corrisposto dal soggetto che acquista dal gestore della banca dati il diritto di riproduzione o distribuzione, danno origine ad una royalty⁴⁹.

2.2. Le conseguenze economiche derivanti dalla disparità di trattamento

Questa prima parte del capitolo, ci ha permesso di comprendere meglio quali sono le cosiddette "scappatoie", che le grandi multinazionali adottano per cercare di ridurre il peso impositivo gravante su di esse.

⁴⁷ Modello OCSE. Articolo 12.

⁴⁸ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015

⁴⁹ Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015.

Tale circostanza, nel corso degli anni, ha dato luogo ad una sorta di disparità di trattamento per cui le grandi imprese del web sono riuscite, legalmente, a sfuggire dalla potestà impositiva di uno Stato, sottraendo a quest'ultimo gran parte delle entrate.

Questo comportamento non solo ha creato un danno in termini di gettito, ma ha anche provocato un'alterazione degli equilibri di concorrenza attraendoli verso di sé.

A tal proposito è rilevante sottolineare che grandi imprese come Apple, Amazon e non solo, in passato sono riuscite a pagare tasse per una cifra che si aggirasse intorno al 2% sui propri profitti.

Questa situazione ha conseguentemente generato delle perdite di gettito che la Commissione Europea ha stimato essere di circa 1000 miliardi di euro (incluso il gettito perso per evasione fiscale, oltre che per elusione).

A titolo esemplificativo, è riportata come modello la situazione del 2011 che ci permette di cogliere i comportamenti volti alla minimizzazione dell'onere fiscale intrapresi dalle multinazionali digitali all'interno del nostro ordinamento.

Si è quindi deciso di identificare le dieci realtà maggiormente significative.

	Amazon S.r.l	Apple S.r.l	eBay S.r.l	Facebook S.r.l	Google S.r.l	Groupon S.r.l	Linkedin S.r.l	Microsoft S.r.l	Tripadvisor S.r.l	Yahoo! S.r.l	Tot/ Media
Fatturato	4.541.470	26.407.229	50.253	2.021.759	44.075.113	43.453.927	96.944	217.656.018	42.686	9.741.881	348.087.280
Attività	7.930.349	45.955.569	4.832.245	1.212.557	19.815.415	105.803.172	113.970	104.531.168	116.896	19.019.119	309.330.460
Utile lordo dichiarato	208.745	14.579.137	36.918	154.715	3.343.607	43.697.050	4.617	34.191.802	3.162	693.440	96.913.193
Imposte pagate	162.101	4.820.879	645	101.242	1.819.051	12.514.670	2.626	16.350.114	1.725	181.961	35.955.014
Utile netto dichiarato	46.644	9.758.258	36.273	53.473	1.524.556	31.182.380	1.991	18.843.675	1.437	511.479	61.960.166
Aliquota effettiva/Fatturato	3,6%	18,3%	1,3%	5,0%	4,1%	28,8%	2,7%	7,5%	4,0%	1,9%	7,7%
Aliquota effettiva/Attività	2,0%	10,5%	0,01%	8,3%	9,18%	11,8%	2,3%	15,6%	1,5%	1,0%	6,2%
Aliquota effettiva/Profitto	77,7%	33,1%	1,7%	65,4%	54,4%	28,6%	56,9%	47,8%	54,6%	26,2%	44,6%
Aliquota legale	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%	31,4%
Differenza tra aliquota effettiva e implicita	+46,3%	+1,7%	-29,7%	+34,0%	+23,0%	-2,8%	+25,5%	+16,4%	+23,2%	-5,2%	+13,2%

Aliquote implicite degli OTT in Italia (2011)⁵⁰

Per poter analizzare i risultati finali derivanti dalla suddetta tabella, è importante effettuare una prima distinzione tra:

⁵⁰ Scaglioni, Carla. *La fiscalità delle "multinazionali digitali": il caso italiano.*

- l'aliquota costituita come media degli indicatori per le singole imprese attribuendo a ciascun'impresa lo stesso peso, in modo che contribuiscano tutte allo stesso modo nel definire l'aliquota media.
- l'aliquota media ricavata in base all'ammontare del fatturato, all'attivo e alle imposte, non come se stessimo facendo una distinzione tra le imprese ma invece identificandole tutte in un unico soggetto.

È rilevante sottolineare come nel primo caso la pressione fiscale (ovvero il rapporto tra i tributi pagati e l'imponibile) sul profitto lordo, ammonti al 44,6% pari a 13,2 punti percentuali in più rispetto all'aliquota legale (ovvero l'ammontare dovuto legalmente dal contribuente per ogni unità di reddito imponibile).

Tale valore tuttavia, attribuendo ad ogni impresa lo stesso peso, risente in maniera eccessiva della forte eterogeneità del campione che al suo interno comprende due estremi come Amazon (77,7%) e Ebay (1,7%).

Il risultato cambia invece totalmente quando consideriamo l'aliquota media ricavandola, ad esempio, in base al fatturato o all'attivo.

In questo caso l'aliquota implicita (ovvero la pressione fiscale sull'attività) scende addirittura al 6,2%, pari a 25,2 punti percentuali in meno rispetto all'aliquota legale.

Se considerassimo come altra variabile il fatturato, l'aliquota implicita non si discosterebbe comunque rimanendo al 7,7%.

Analizzata tale situazione è possibile quindi parlare di *profit shifting* (meccanismo con cui le aziende internazionali riescono a spostare i loro redditi negli Stati dove le tasse sono più basse sfruttando una serie di escamotage legali e finendo per pagare quasi nulla di imposte⁵¹) ?

Come già osservato, i differenziali tra le aliquote degli OTT suggeriscono un'analisi più specifica su alcune variabili di bilancio che possono rappresentare, seppure in modo indiretto, un indicatore di eventuali strategie di *profit shifting* messe in atto dalle multinazionali digitali⁵².

È evidente che negli ultimi anni sono state adottate delle politiche restrittive volte ad arginare molte lacune impositive ma, tuttavia, vediamo ancora delle aziende, tra cui ad esempio Campari, che recentemente ha deciso di spostare la sede legale per attuare politiche di elusione fiscale.

L'obiettivo maggiormente ricercato ad oggi, è quello di far confluire i propri profitti laddove è presente un regime fiscale più vantaggioso.

⁵¹ Lettera 43. Che cos'è il profit shifting e quanto costa all'Europa. 12 Giugno 2018.

⁵² Scaglioni, Carla. La fiscalità delle "multinazionali digitali": il caso italiano.

Tale approccio, considerato a tutti gli effetti legale, si esplica in una diminuzione delle entrate per lo Stato italiano pari a 6,6 miliardi di dollari di tasse.

2.2.1 I “fantastici sei”

Lussemburgo, Olanda, Irlanda, Cipro, Malta e Belgio sono tra le nazioni europee quelle che favoriscono maggiormente i meccanismi di *profit shifting* proprio grazie alla loro “aggressiva” fiscalità.

Questi cosiddetti “paradisi dell’unione” non fanno altro che attirare grandi aziende multinazionali, proprio grazie agli sconti e alle detrazioni che riescono ad abbassare notevolmente la base imponibile.

Invero le problematiche reali non sono tanto le aliquote, non essendo molto differenti da quelle del resto dell’unione, ma gli sconti fiscali.

Se si guardassero semplicemente le aliquote noteremmo che quella italiana, del 28%, è addirittura inferiore a quella belga (30%) e maltese (35%).

Andando però oltre questo punto osserveremmo come, applicate le detrazioni e i vari sconti fiscali, l’aliquota nazionale italiana non vada al di sotto del 26,9%, quella belga raggiunga il 3% e quella maltese il 5%.

Possiamo trovare ancora più vantaggioso il regime presente a Cipro dove, a fronte di un’aliquota del 13%, si può scendere ad un valore prossimo allo 0 assoluto esattamente come in Irlanda.

Per concludere in Lussemburgo e in Olanda rileviamo come i suddetti sconti, variano le aliquote rispettivamente dal 26% allo 0,3% e dal 25% al 2,44%.

È facile comprendere ora come le varie multinazionali, senza dover commettere niente di illegale, siano incentivate a trasferire i propri profitti in tali realtà. È dimostrato come, al livello mondiale, questo fenomeno di *profit shifting* generi degli spostamenti di denaro per un valore pari a 544 miliardi di euro.

Solo nel 2019 l’Italia ha subito perdite per 24 miliardi di dollari di profitti, 21 dei quali sarebbero rimasti in Europa all’interno di uno dei “fantastici sei”.

L’Europa in merito è ormai consapevole della presenza di tale disparità di trattamento, e anche se sono stati introdotti alcuni meccanismi correttivi nel corso degli anni, non si riesce a trovare una strada condivisa per poter interrompere tale ciclo.

L’obiettivo da raggiungere per fermare quest’ultimo potrebbe essere, o quello di creare una tassazione comune, oppure quello di imporre un *floor fiscale* al di sotto del quale non si potrebbe scendere.

Entrambe le ipotesi sembrerebbero, almeno per il momento, di difficile esecuzione a causa della necessaria unanimità di voto da parte di tutti i paesi dell'unione, compresi gli stessi che godono del suddetto meccanismo.

2.3 La situazione irlandese

Esaminare la disparità di trattamento generata dall'istituzione di diversi regimi fiscali al livello europeo, ci ha permesso di porre le basi per l'esecuzione di un'analisi più approfondita in merito alla situazione irlandese.

Come abbiamo già visto l'Irlanda è ricompresa tra quei paesi che in Europa forniscono le più basse imposte sui redditi di impresa e, anche grazie a questo, nel 2011, è stata considerata la nazione Europea con il maggior tasso di investimento straniero, creando più di 13.000 posti di lavoro.

Ovviamente per uno Stato che entro la fine del 2020 mira a diventare il paese con il più alto tasso di investimento al mondo, è rilevante entrare nel merito di quelle fattispecie che gli permettono di attrarre così tanti capitali dall'estero.

Oltre alle basse aliquote infatti, l'Irlanda, in accordo con le grandi multinazionali, permette l'esecuzione di alcuni escamotage fiscali al fine ridurre il carico impositivo gravante su tali imprese.

Invero uno degli schemi che soprattutto in passato è stato maggiormente impiegato, è quello del cosiddetto "doppio irlandese con panino olandese" (Double Irish with Dutch Sandwich).

2.3.1 "Double Irish with Dutch sandwich"

Lo scopo, come sempre, è quello di cercare di abbassare la base imponibile, anche se per capire il meccanismo è importante considerare che in Irlanda un'azienda paga le tasse nel paese da cui viene controllata.

In questa fattispecie, a seguito del pagamento di un canone periodico, la società madre, ad esempio di una multinazionale, può concedere il diritto allo sfruttamento di una proprietà intellettuale alla società irlandese con stabile organizzazione *offshore* (ovvero in territori [...] in cui vigono legislazioni particolarmente permissive per quanto riguarda il trattamento fiscale⁵³).

La società irlandese stipulerà poi un contratto di sub-licenza con la società olandese che a sua volta ne sottoscriverà uno ulteriore con la seconda società situata in Irlanda.

Quest'ultima diventerà poi la società che effettivamente andrà ad operare sul mercato.

⁵³ Treccani. *Dizionario di Economia e Finanza*. 2012

Istituito questo assetto sarà possibile effettuare un pagamento del 12% di tasse sui profitti al netto delle royalties, le quali potranno essere versate alla società olandese.

Essendo però in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni tra Olanda e Irlanda, la società situata nel primo non andrà in contro a nessuna ritenuta sui suddetti versamenti.

Tali royalties, una volta ritrasferite alla prima società irlandese dotata di domicilio fiscale *offshore*, non saranno più assoggettate a tassazione grazie alla totale esenzione per i redditi di impresa probabilmente presente.

L'ultima questione concerne la casa madre e come trasferirvi il risultato di tutte queste attività dall'impresa offshore.

In merito sono solitamente due le strade che vengono intraprese:

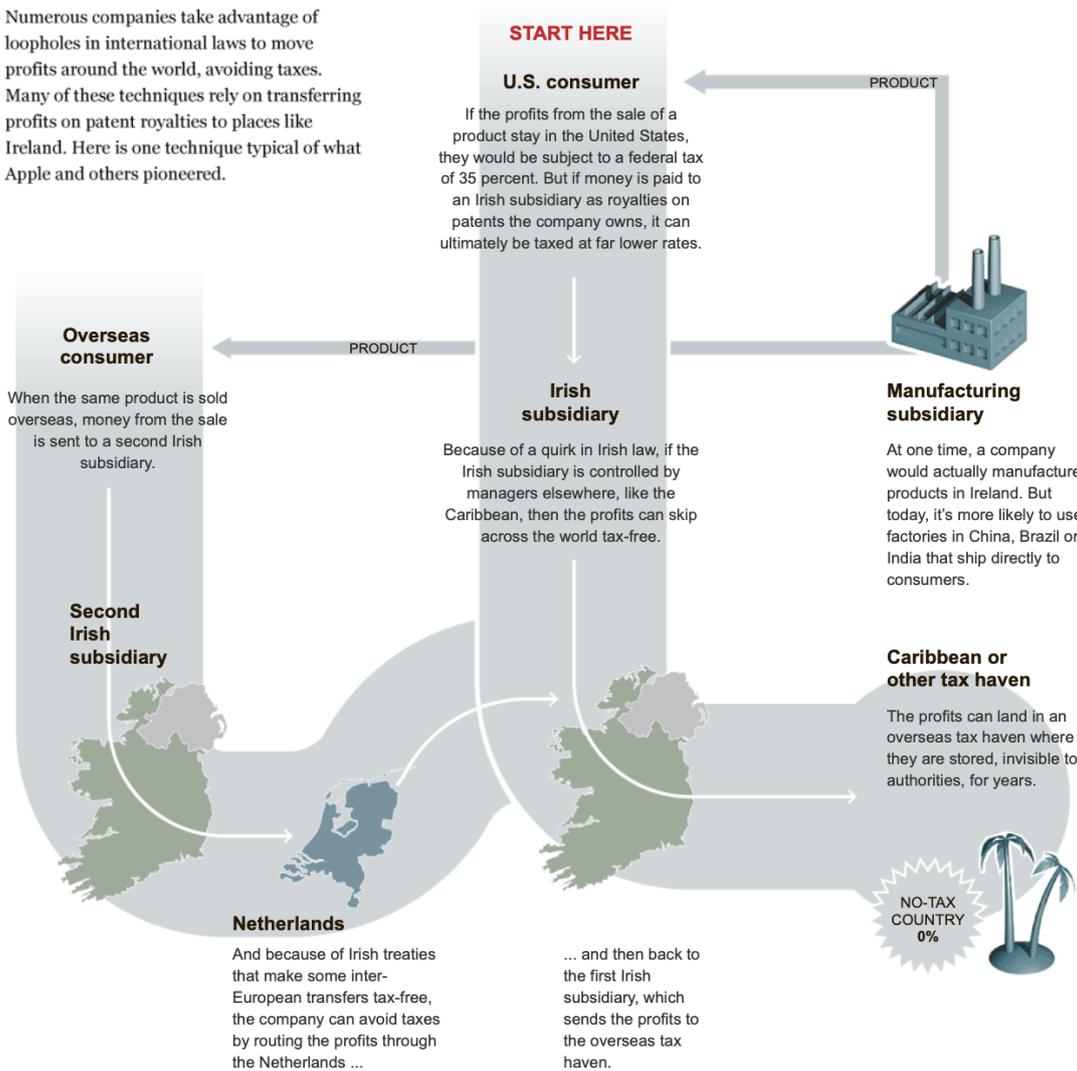
- 1) l'acquisto di nuove azioni emesse dalla casa madre, e l'utilizzo della società di tali shares per eventuali acquisizioni;
- 2) la vendita alla società consolidata di una terza società⁵⁴.

Tale meccanismo è quello di cui si sono servite, per anni, società importanti come Google, Apple, Facebook ma non solo.

Come contromisura però, a partire dal 1° gennaio 2015 il “Double Irish with Dutch sandwich”, è stato vietato a tutte le nuove imprese volenterose di stabilirsi nel paese mentre, per coloro che già operavano in tal senso, è stato imposto di riorganizzare la propria struttura per adeguarsi alle nuove norme entro il 2020.

⁵⁴ Emiliano Capecchi. *Starting Finance. Double Irish with Dutch Sandwich. 4 Gennaio 2018.*

Numerous companies take advantage of loopholes in international laws to move profits around the world, avoiding taxes. Many of these techniques rely on transferring profits on patent royalties to places like Ireland. Here is one technique typical of what Apple and others pioneered.



The New York Times: 'Double Irish With a Dutch Sandwich'⁵⁵

2.3.2 Il caso Amazon

Identificato il problema dal punto di vista teorico, è ora rilevante soffermarsi sui principali casi pratici di elusione fiscale che si sono verificati nel corso degli anni. In merito non possiamo non discutere quello riguardante la più importante piattaforma di e-commerce al mondo, ovvero, Amazon.

Con uno specifico comunicato stampa, emesso dalla Commissione Europea nel 2017, è stato condannato il rapporto privilegiato intrattenuto tra il governo lussemburghese e la multinazionale, al fine di concedere a quest'ultima vantaggi fiscali illegali.

⁵⁵ The New York Times: 'Double Irish With a Dutch Sandwich'. 28 Aprile 2012.

La stessa commissaria responsabile della concorrenza, Margrethe Vestager, ha dichiarato: " *Il Lussemburgo ha concesso ad Amazon vantaggi fiscali illegali, con il risultato che quasi tre quarti degli utili della società non sono stati tassati. In altre parole, è stato concesso ad Amazon di pagare quattro volte meno imposte rispetto ad altre imprese locali soggette alle stesse regole. Ciò è illegale ai sensi delle norme UE sugli aiuti di Stato. Gli Stati membri non possono concedere a multinazionali vantaggi fiscali selettivi che non concedono ad altre imprese*"⁵⁶.

Enunciata tale attestazione, è stato appurato come il governo lussemburghese abbia emanato nel 2003, e rinnovato nel 2011, un ruling fiscale nei confronti di Amazon assolutamente ingiustificato.

Quest'ultimo ha permesso che la multinazionale riuscisse a trasferire i propri utili da una società tassata in Lussemburgo (Amazon EU), ad una che non lo è (Amazon Europe Holding Technologies), attraverso il pagamento di una royalty a prezzi che non corrispondevano alla realtà economica. Entrando di più nel merito del discorso possiamo, quindi, identificare due realtà:

- Amazon EU ("società di gestione"): Nel 2014 registrava più di 500 dipendenti che si occupavano di tutto ciò che riguardasse i prodotti di Amazon in Europa. Nello specifico poteva occuparsi del sito web europeo, dell'acquisto dei prodotti da rivendere, della gestione della vendita online e delle consegne. La multinazionale effettuava vendite sul territorio europeo in modo che qualsiasi acquisto venisse eseguito sulla piattaforma, si sarebbe contrattualmente verificato con la società di gestione in Lussemburgo. Così facendo si sarebbero registrate vendite in tutta Europa registrando gli utili nel suddetto Stato.
- Amazon Europe Holding Technologies ("società di holding"): Costituita come una società in accomandita semplice, agiva da intermediario tra la società di gestione e la casa madre negli Stati Uniti. Tale società, si limitava alla detenzione dei diritti di proprietà intellettuale senza usufruirne, cedendoli alla società di gestione in modo che potesse operare con Amazon in Europa.

Ovviamente per poter detenere tali diritti Amazon Europe Holding Technologies corrispondeva, in forza di un "accordo di ripartizione dei costi", un canone annuale fisso.

Dal punto di vista legislativo occorre partire dalla base secondo cui, la società di gestione era assoggettata alla potestà impositiva lussemburghese mentre, la holding, in forza della propria forma giuridica di società in accomandita semplice non lo era.

Occorre inoltre precisare che gli utili registrati dalla holding venivano tassati solo al livello individuale e non a quello societario.

⁵⁶ Commissione Europea. Aiuti di Stato: il Lussemburgo ha concesso ad Amazon vantaggi fiscali illegali per circa 250 milioni di EUR. Bruxelles, 4 ottobre 2017.

È rilevante sottolineare come il controllo degli aiuti di Stato nell'ambito dell'UE, aveva ed ha tutt'oggi, l'obiettivo di verificare se i costi delle operazioni all'interno di uno stesso gruppo siano conformi a quelli stabili tra imprese commerciali indipendenti (*principio di libera concorrenza*).

L'indagine della commissione Europea trovò risolto proprio nei pagamenti effettuati dalla società di gestione, nei confronti della holding, per i diritti di proprietà dati in gestione. Tali pagamenti hanno superato in media il 90% degli utili di esercizio della società ed erano largamente superiori a quanto la holding avrebbe dovuto versare ad Amazon negli Stati Uniti in forza dell'accordo di ripartizione dei costi (circa 1,5 volte tanto)⁵⁷.

L'indagine giunse quindi alla conclusione che, gli importi delle suddette royalty, erogati dalla società di gestione, non riflettevano la realtà economica di tali transazioni e nello specifico:

- La società di gestione era colei che svolgeva tutte le attività volte alla vendita dei prodotti di Amazon in Europa e, in quanto tale, gestiva i diritti di proprietà intellettuale per i quali deteneva la licenza e ne accresceva il valore.
- La società di holding era a tutti gli effetti una società vuota, la quale, trasferendo esclusivamente i suddetti diritti alla società di gestione perché se ne servisse, non svolgeva alcuna attività che potesse giustificare gli importi di tali royalty.

In conclusione, come risultato, quasi tre quarti degli utili prodotti da Amazon sono stati rimandati alla società di holding non assoggetta ad imposizione permettendo che gli utili imponibili diminuissero ad un quarto del loro volume reale. Invero, sulla base delle informazioni disponibili, la commissione sul controllo degli aiuti di Stato, ha potuto constatare una diminuzione del carico impositivo gravante su Amazon per un ammontare pari a 250 milioni di euro più gli interessi.

2.3.3 Il caso Apple

Analogamente a quanto successo per Amazon, anche Apple si è ritrovata nella posizione di dover fornire delle spiegazioni in merito a dei vantaggi fiscali ottenuti di comune accordo con il governo irlandese.

Nello specifico, Apple Sales International e Apple Operations Europe, come conseguenza di due tax ruling firmati dal governo irlandese (prima nel 1997 e poi nel 2007), avrebbero ottenuto un'eccessiva diminuzione dell'aliquota effettiva fino ad arrivare allo 0,05% di imposizione fiscale.

⁵⁷ Commissione Europea. Aiuti di Stato: il Lussemburgo ha concesso ad Amazon vantaggi fiscali illegali per circa 250 milioni di EUR. Bruxelles, 4 ottobre 2017.

Tale “accordo privilegiato” stipulato con il suddetto governo, avrebbe garantito all’azienda di Cupertino benefici fiscali non dovuti per 13 miliardi di euro.

In merito, Apple Sales International (analogamente ad Apple Operations Europe), si è rivelata essere un’azienda di diritto irlandese la cui residenza resta tutt’oggi per la legislazione locale, “indefinibile”, avendo delocalizzato la stessa in paesi a fiscalità nulla.

Tale società, come avvenne per Amazon Europe Holding Technologies e Amazon EU, grazie ad un accordo di ripartizione dei costi stipulato con la casa madre negli Stati Uniti, poteva usufruire dietro il pagamento di contributi, del diritto d’uso del marchio per la vendita dei prodotti Apple al di fuori del Nord e del Sud America.

Attraverso questi contributi, il gruppo localizzato negli Stati Uniti sarebbe riuscito nel 2014 a farsi finanziare circa la metà delle attività di ricerca volte allo sviluppo della proprietà intellettuale.

È rilevante sottolineare come Apple Sales International, sempre fino al 2014, acquisiva prodotti Apple da tutti i fabbricanti mondiali, fatturando le cessioni materialmente in tutti i negozi sparsi per il globo in cui venivano effettuate le vendite.

Non essendo però, come già accennato, fiscalmente residente in Irlanda, l’azienda implementava la sua attività attraverso l’utilizzo di una stabile organizzazione.

In tal senso, i ruling convenuti con il governo irlandese hanno dato luogo al beneficio fiscale di Apple stabilendo che gli utili realizzati in tutto il mondo avrebbero dovuto essere assoggettati alla potestà impositiva del governo irlandese solo in misura pari ai costi sostenuti per la gestione della stessa società, oltre a un piccolo margine additivo. Tutto l’eventuale “extra-profitto” generato dall’impresa, si sarebbe traslato in capo alla sede centrale della società titolare del menzionato diritto d’uso, ovvero, Apple Sales International.

L’escamotage però, era insito nel fatto che quest’ultima non possedeva nessuna sede centrale atteso che – come appena sopra precisato – non era di fatto ubicata in alcuna specifica nazione.

Nel 2011, a fronte di utili per circa 16 miliardi di euro, Apple Sales International ha assoggettato a tassazione in Irlanda soltanto 50 milioni di euro attribuibili, appunto, alla sua stabile organizzazione (tax rate effettivo: 0,05% dei suoi reali utili annuali)⁵⁸.

In proposito, la commissione UE, si è pronunciata ritendendo che tutti gli utili non tassati in Irlanda avrebbero dovuto esserlo invece nei paesi in cui avvenivano materialmente le vendite, permettendo ad altri stati membri, di avanzare delle pretese fiscali nei confronti del colosso statunitense.

Tale meccanismo di elusione fiscale quindi, è stato adottato da Apple in tutti gli Stati in cui possedesse una stabile organizzazione, proprio come in Italia.

⁵⁸ Soro, Paolo. *L’elusione fiscale delle grandi multinazionali*. 10 Gennaio 2017.

In tal senso, è stato ritenuto che dietro Apple Italia si celasse una stabile organizzazione di Apple Sales International e che, per questo motivo, il gruppo statunitense dal 2008 al 2013 avesse ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi eludendo 880 milioni di IRES.

Dalle indagini sarebbe risultato che in Italia Apple avrebbe commerciato i propri prodotti attraverso la società Data Tech Italia, controllata dalla Statunitense Td Corp, la quale a sua volta recapitava i propri prodotti dalle società aventi sede in Irlanda ovvero, Apple Sales International e Apple Distribution International. Attraverso questo meccanismo il colosso americano avrebbe potuto versare le imposte in un paese con una politica fiscale più vantaggiosa come l'Irlanda.

Le controversie nate con il fisco italiano, infine, hanno trovato risoluzione nell'accordo raggiunto, secondo cui l'azienda di Cupertino avrebbe dovuto corrispondere 318 milioni di euro, ovvero, la cifra richiesta nei verbali di accertamento.

CAPITOLO 3: I MECCANISMI DI CORREZIONE

3.1 Le iniziative dai primi anni 90 ad oggi

Una volta analizzati e identificati i principali metodi di elusione fiscale, risulta ora necessario comprendere come le istituzioni si siano poste proprio nei riguardi di questi ultimi.

Già a partire dagli anni 90 l'innovazione digitale ha generato un mutamento del contesto economico tale da dover adottare delle soluzioni per adeguarvici le regole previgenti.

Empiricamente parlando, tuttavia, possiamo notare come questo processo sia stato lento e conservativo, da un lato, a causa della volontà di non ostruire l'innovazione tecnologica, dall'altro, a causa della ritenzione delle economie più avanzate a rinunciare a posizioni di vantaggio economico non indifferenti.

Come conseguenza di tali politiche, il problema in questione è cresciuto in maniera esponenziale dando luogo alla nascita di strategie volte al solo scopo di ridurre il carico impositivo.

I più recenti sviluppi sono tuttavia in controtendenza con quanto detto finora poiché, da pochi anni a questa parte, sono oggetto di discussione soluzioni di compromesso volte a ridisegnare determinati principi fiscali ormai considerati non più adatti al contesto economico odierno.

Apparentemente quindi, le istituzioni sembrerebbero favorevoli alla ritrattazione di un principio fondamentale come la redistribuzione del potere impositivo tra gli Stati.

Questo trend è stato ovviamente confermato dall'introduzione di nuove disposizioni al livello legislativo le quali negli ultimi anni si sono rese necessarie, e che analizzeremo più nello specifico nel corso del capitolo.

Per queste ragioni è possibile quindi effettuare un'analisi entrando nel merito delle singole fattispecie, a partire dagli anni 90' con le prime misure adottate, per arrivare ai giorni nostri identificando come i vari correttivi innestati siano mutati nel corso degli anni.

3.1.1 La bit tax

Già nella seconda metà degli anni 90' *l'Information and Communication Technology* (ICT) si stava sempre di più affermando sul piano internazionale e, come conseguenza, nel 1995 i paesi facenti parte dell'OCSE incaricarono la stessa organizzazione di definire le principali regolamentazioni fiscali in merito alla società dell'informazione.

In un tempo in cui le tecnologie erano nella fase iniziale di sviluppo, si decise in primis di indagare sugli aspetti inerenti al commercio elettronico.

Proprio nel suddetto anno la Commissione Europea decise di istituire un organo ad hoc costituito da esperti più che preparati, specializzato nella determinazione degli effetti e delle opportunità offerte generate dallo sviluppo dell'ICT.

Tale istituto produsse un rapporto, esplicitato nella sua forma finale nel 1997, che ribadiva come al fine di garantire un'equa ripartizione dei benefici economici a livello europeo, sarebbe stata necessaria l'introduzione di una nuova imposta come la *bit tax*.

Elaborata per la prima volta nel 1994 da due economisti, Arthur Cordell e Thomas Ide, fondava le sue basi sull'idea per cui potesse essere assoggettato a imposizione qualsiasi scambio di dati eseguito attraverso reti informatiche.

Direttamente proporzionale alla quantità di informazioni scambiate, la base imponibile, sarebbe stata oggetto di un'aliquota di lieve entità.

Tale proposta, inizialmente difesa dalla Commissione Europea, fu poi supportata da una scarsa adesione politica, finendo poi con l'essere criticata e abbandonata totalmente.

Sempre nel 1997 l'OCSE rilasciò il cosiddetto documento Sacher nel quale rimarcò la necessità di un intervento in ambito fiscale, garantendo comunque le condizioni atte ad agevolare lo sviluppo del commercio elettronico, opponendosi però a qualsiasi tipo di imposizione gravante sullo scambio di dati ritendendola irrealistica e potenzialmente discriminatoria. Nel corso dello stesso anno vennero organizzati due eventi che dettarono le basi per gli sviluppi successivi in materia di tassazione.

Con le conferenze ministeriali di Bonn e Turku, venne quindi rimarcata l'urgenza di dover affrontare il tema contributivo in merito al commercio elettronico scongiurando qualsiasi tipo di distorsione alla competizione e al libero commercio. In particolare, la conferenza di Turku venne istituita nell'ottica di un passaggio immediato "*dalle parole ai fatti*" ponendo le basi per il nuovo imminente incontro che si sarebbe svolto ad Ottawa nel 1998.

3.1.2 La conferenza di Ottawa

Dal 7 al 9 ottobre 1998, a Ottawa, si è tenuta una delle più importanti e significative conferenze degli ultimi tempi in merito all'e-commerce.

L'OCSE in collaborazione con il governo canadese, decise di riunire i principali esponenti di ciascuno dei 29 paesi membri al fine di proseguire la discussione già precedentemente iniziata a Turku e Bonn.

In vista della suddetta riunione il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE (CFA), in collaborazione con la commissione Europea e l'Organizzazione mondiale del commercio, stilò il rapporto "*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*".

Come già accennato tale incontro risultò di fondamentale importanza per lo sviluppo della digital economy, al punto che l'approccio condiviso allora è ancora oggi di riferimento per le autorità fiscali.

Durante tale incontro si ragionò nell'ottica che le regole applicate dai governi nel mercato tradizionale, potessero esserlo anche nei confronti del commercio elettronico. Al termine dell'incontro, come risultato, vennero stilati 5 principi generali a cui far riferimento in materia quali:

- 1) **Neutralità:** la tassazione dovrebbe essere neutrale ed equa tra forme di commercio elettronico, e tra commercio elettronico e commercio convenzionale, cosicché le decisioni economiche siano motivate dalla sostanza e non dalle implicazioni fiscali. Contribuenti in situazioni simili, coinvolti in operazioni simili, dovrebbero essere assoggettati a livelli simili di tassazione;
- 2) **Efficienza:** i costi di *compliance* a carico dei contribuenti e quelli amministrativi a carico delle autorità fiscali, dovrebbero essere minimizzati;
- 3) **Certezza e semplicità:** le regole fiscali dovrebbero essere chiare e semplici da comprendere, affinché i contribuenti possano anticipare le conseguenze fiscali di una transazione, anche con riguardo al *quando*, al *dove* e al *come* le imposte saranno dovute;
- 4) **Effettività ed equità:** la tassazione dovrebbe produrre il giusto ammontare di imposte nel giusto frangente. Gli spazi per l'evasione e l'elusione fiscale dovrebbero essere minimizzati mantenendo le contromisure proporzionate ai rischi;
- 5) **Flessibilità:** i sistemi di tassazione dovrebbero essere flessibili e dinamici per assicurare che tengano il passo con gli sviluppi tecnologici e commerciali⁵⁹.

Come specificato nel rapporto, il principio della neutralità non avrebbe dovuto precludere i paesi dalla possibilità di legiferare in materia, né condizionarne la sovranità fiscale; l'obiettivo era quello di favorire una divisione equa della base imponibile relativa all'e-commerce evitando esenzioni non intenzionali o doppie imposizioni.

Sulla base dei suddetti obiettivi il CFA identificò nella "agenda post Ottawa" una serie di aree sulle quali invece sarebbe stato ancora necessario lavorare.

In retrospettiva tale documento sorprende per la sua accuratezza e lucidità nell'aver identificato, già nel 1998, quelle fattispecie sulle quali prima o poi sarebbe stato necessario intervenire.

⁵⁹ *Confindustria. Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia. Giugno 2019.*

L'agenda post-Ottawa

Accordi fiscali internazionali e cooperazione

(viii) Con riferimento al Modello di Convenzione Fiscale OCSE, chiarire come i concetti utilizzati nella Convenzione possano essere applicati al commercio elettronico, in particolare:

a) per determinare i diritti impositivi, come per i concetti di "stabile organizzazione" e per l'attribuzione del reddito; e

b) per la classificazione fiscale dei redditi, come per i concetti di proprietà immateriale, *royalties*, servizi, ed in particolare per quanto concerne le informazioni digitalizzate.

(ix) Monitorare gli sviluppi del commercio elettronico e le sfide poste da questo alle amministrazioni fiscali nell'applicazione delle Linee Guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento.

(x) Migliorare l'utilizzo degli esistenti accordi bilaterali e multilaterali per l'assistenza amministrativa.

(xi) Considerare come la competizione fiscale dannosa nel commercio elettronico possa essere evitata, nel contesto delle Raccomandazioni sulle attività geograficamente mobili che accompagnano il rapporto OCSE sulla Competizione fiscale dannosa".

L'agenda post Ottawa: accordi fiscali internazionali e cooperazione⁶⁰

Se pur individuate ormai da molto tempo, tali criticità sembrano essere di attuale stesura essendo ancora oggi in cerca di una risolutiva e stabile regolamentazione.

3.1.3 II BPTAG

Nel 1999 l'OCSE decise di concentrare ancora una volta la propria attenzione sul commercio elettronico, ma questa volta costituendo degli organi ad hoc i quale avrebbero approfondito vari aspetti tecnici in merito.

Nello specifico, formati i 5 Technical Advisory Groups (TAGs), quello che avrebbe dovuto verificare l'adeguatezza delle normative fiscali internazionali con riguardo alla tassazione del reddito delle imprese e-commerce, era il *business profit* TAG (BPTAG).

Tale organo rilasciò due discussion draft nei quali veniva sottolineato come alcuni aspetti del "framework regolatorio" internazionale destavano, in conseguenza allo sviluppo digitale, alcune preoccupazioni.

Tra le varie considerazioni, di rilevanza assoluta era l'ormai attuale necessità di individuare i luoghi in cui le nuove imprese ICT generavano valore.

Si intendeva attribuire l'origine dei profitti al luogo in cui erano ricompresi i fattori che li generavano.

⁶⁰ Confindustria. *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*. Giugno 2019.

Tuttavia, si rivelò alquanto complicato poter stabilire i criteri secondo cui un'azienda potesse essere considerata fiscalmente residente in una giurisdizione, non essendo presente fisicamente ma interagendo con l'infrastruttura grazie alle nuove tecnologie.

Si trattava quindi della necessità di trovare un nesso tra quella che era la presenza fisica e la sede fiscale.

In tal senso il discussion draft del BPTAG non si esplicitò in nessun risvolto pratico vista l'esigenza di nuove normative relative al suddetto nesso che avrebbero inficiato il paradigma della neutralità stabilito ad Ottawa.

Anche un successivo rapporto stilato nel 2004 identificò delle aree esigenti di intervento che, insieme alle altre precedentemente identificate, anticipavano in qualche modo quelli che sarebbero stati temi destinati a tornare di attualità.

È rilevante sottolineare come tra le fattispecie di intervento erano ricomprese:

- L'eliminazione delle eccezioni relative alle attività preparatorie o ausiliarie dal concetto di stabile organizzazione;
- L'adozione di regole di nesso supplementari per la tassazione dei profitti derivanti dalla fornitura di servizi;
- L'aggiunta di regole di nesso basate sul concetto di stabile organizzazione elettronica o virtuale;
- Il superamento dell'arm's length principle in favore di un metodo di allocazione frazionata dei profitti delle multinazionali⁶¹.

Preme sottolineare come il BPTAG non decise di supportare, se non in pochi limitati casi, alcuna delle fattispecie esaminate ritenendo che il commercio elettronico e i modelli di business ICT non si fossero sviluppati al punto tale da poter causare dei mutamenti nei principi fiscali internazionali.

3.1.4 Il progetto BEPS e l'azione 1

Con la crisi finanziaria del 2007 molti Stati, una volta terminato lo stato emergenziale, si sono orientati verso un consolidamento dei bilanci e la ricerca di ulteriori fonti di gettito in aggiunta a quelle già presenti.

⁶¹ *Confindustria. Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia. Giugno 2019.*

In tal senso, le aree che esigevano maggiormente di una revisione erano proprio quelle relative alla pianificazione fiscale aggressiva adottata dalle imprese nei paradisi fiscali al fine di erodere la base imponibile diminuendo il carico impositivo gravante sulle stesse.

Per questa ragione nel 2012 i leader del G20 appoggiarono l'OCSE nello studio dei fenomeni di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) associati alle imprese.

In vista del successivo summit svoltosi a San Pietroburgo nel 2013, l'organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico presentò il rapporto *"Addressing Base Erosion and Profit Shifting"*, con il quale pose nuovamente al centro dell'attenzione le criticità dell'economia digitale.

In aggiunta venne anche presentato un articolato piano d'azione con lo scopo di fornire ai vari Stati gli strumenti adatti al riallineamento del potere impositivo. Il suddetto piano ha identificato 15 differenti ambiti di intervento, il primo dei quali focalizzato proprio sull'economia digitale in generale. È possibile suddividere tali ambiti in tre pilastri differenti identificando come base comune il primo piano d'azione (riguardante l'economia digitale) e il quindicesimo (relativo allo strumento multilaterale).



Progetto Base Erosion and Profit Shifting⁶²

Nell'action plan è stato specificato come lo sviluppo dell'economia digitale abbia generato la necessità di rianalizzare alcune tematiche come l'inedita rilevanza dei beni immateriali o l'aumentato sfruttamento dei dati.

⁶² Servizio del Bilancio, (2015). Nota breve, "Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)". NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.

Questi, insieme ad altri, hanno reso più difficile dal punto di vista legislativo l'identificazione del luogo in cui viene creato valore e una conseguente tassazione adeguata.

Per eseguire il primo piano d'azione, l'OCSE nel 2013 istituì un organo specializzato chiamato Task Force on Digital Economy (TFDE), il quale riportò i primi risultati nella cornice del progetto BEPS tra il 2014 e il 2015.

L'azione 1 riguardante l'economia digitale, può essere definita come trasversale poiché ha l'obiettivo di introdurre delle specifiche norme in merito alla fiscalità sia diretta che indiretta.

In particolare, essa fa riferimento alla: “[...] *necessità di prendere in considerazione - data la notevole divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito - forme di tassazione che prescindano dalla presenza di una taxable presence, di norma identificata con una stabile organizzazione, nel territorio degli Stati nei cui mercati le multinazionali digitali sono attive.*”⁶³.

Tale questione trova poi risoluzione nell'identificazione di requisiti ulteriori o divergenti rispetto a quelli tradizionali, rimandando al già citato concetto di “nesso” con il territorio, derivante da una ipotetica “presenza digitale significativa” dell'impresa nell'economia dello Stato di non residenza.

In aggiunta, il rapporto sull'azione 1 identificò una serie di tratti comuni fiscalmente rilevanti a tutte le imprese digitalizzate quali:

- 1) La mobilità degli asset immateriali.
- 2) Lo sfruttamento massivo dei dati.
- 3) La presenza di effetti rete, ovvero il meccanismo attraverso cui la decisione di un utente si ripercuote sulla sua cerchia ristretta di contatti.
- 4) Il ricorso a business multilaterali attraverso cui chiunque può interagire con chi vuole attraverso una piattaforma.
- 5) Tendenza al monopolio, incentivata dalla presenza degli effetti rete che tendono a convogliare tutti gli utenti in un'unica direzione.
- 6) Volatilità del mercato dovuta alla variabilità generata dal continuo sviluppo tecnologico.

3.2 I recenti provvedimenti adottati a livello nazionale

⁶³Servizio del Bilancio, (2015). Nota breve, "Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)". NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura.

In Italia nel corso degli anni è stato possibile verificare come le azioni volte a statuire una più equa tassazione dei “colossi del web”, hanno trovato risvolto in alcuni “sfoghi” legislativi.

A tal proposito non possiamo non menzionare la prima web tax introdotta dal governo Renzi con la legge di bilancio 2014, abrogata successivamente con il decreto Salva Roma.

Neanche un anno dopo, lo stesso esponente politico decise che sarebbe stato il caso di introdurre la cosiddetta “digital tax” entro il 2017, salvo non aver poi trovato risvolti pratici neanche in questa fattispecie.

Tali infruttuosi tentativi però non influenzarono i successivi governi che con la legge di bilancio 2018, vararono una nuova imposta.

Nell’attesa di un’azione globalmente condivisa, tuttavia, l’OCSE ha comunicato a tutti i paesi membri come di fatto non esista a livello internazionale un consenso relativo all’istituzione di misure ad interim all’interno delle varie realtà nazionali.

Al contrario, le azioni di breve termine, messe in campo unilateralmente, sono state ritenute foriere di distorsioni, anche rilevanti, all’interno delle economie nazionali e sul piano internazionale⁶⁴.

Considerata però la volontà di molti paesi di proseguire per la propria strada in tal senso, l’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico decise di porre dei confini all’interno dei quali i singoli Stati avrebbero dovuto operare.

È rilevante quindi sottolineare come l’Italia, nell’istituzione delle sopra accennate imposte nazionali, si sia dovuta adeguare a degli obblighi internazionali ed in particolare, al rispetto dei trattati bilaterali e multilaterali in materia fiscale, agli accordi WTO e al diritto comunitario.

In aggiunta, tra le altre raccomandazioni evidenziate dall’OCSE è presente l’obbligatorietà, per gli interventi effettuati dai singoli Stati, vista la natura temporanea dei provvedimenti, di essere accompagnati da una clausola di cessazione degli effetti al recepimento di una soluzione globale condivisa.

Infine, è stata ulteriormente ribadita l’importanza della non istituzione di sistemi impositivi trasversali, i quali non tengano in considerazione le diversità intrinseche delle imprese.

In tal senso bisognerebbe identificare diversamente ai fini impositivi, i ricavi derivanti dalle start-up piuttosto che quelli generati da imprese già consolidate.

3.2.1 La digital tax

⁶⁴ *Confindustria. Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell’economia. Giugno 2019.*

La digital tax, nelle sue intenzioni, avrebbe dovuto essere una nuova forma di imposizione che il governo Renzi voleva inserire all'interno della legge di bilancio 2017, qualora l'Europa non fosse intervenuta nella risoluzione del problema.

I motivi alla base dell'introduzione di tale tributo non sono a tutt'oggi chiari, poiché da un lato esso venne varato per limitare l'elusione fiscale online vista l'assenza di una normativa comunitaria, ma dall'altro avrebbe potuto essere una "mossa strategica" volta solamente ad attirare l'attenzione dell'Unione Europea viste le poche possibilità di introduzione.

Questo perché, il suddetto tributo, oltre a dover essere approvato dall'OCSE, non era strutturato in modo tale da poter rispettare i vincoli imposti da tale organo.

Tuttavia, tale proposta di legge si basava sul presupposto per cui l'applicazione del criterio della territorialità sarebbe stata infruttuosa considerata l'immaterialità dei confini.

Per questa ragione non potendo definire territorialmente il bene, il venditore e il luogo della consumazione, era necessario focalizzarsi:

- Sulla residenza fiscale dell'impresa
- Sull'identificazione del luogo in cui venivano erogati i servizi principali dell'impresa

Tale proposta di legge si occupava quindi di affrontare il problema da un punto di vista diverso, ovvero quello secondo cui si poteva assumere il luogo del pagamento come presupposto per l'imposizione.

Si può comunque affermare che tale visione andava d'accordo con quanto già da tempo affermato dall'OCSE, per il quale era necessaria l'introduzione di nuove regole volte ad ostacolare e fermare l'elusione fiscale dei grandi colossi digitali.

Per quanto riguarda gli effetti applicativi della norma, essa si sarebbe dovuta attuare attraverso una ritenuta alla fonte per quei soggetti residenti che effettuavano un acquisto di prodotti o servizi digitali presso un e-commerce estero.

In tal senso le istituzioni finanziarie si sarebbero dovute occupare della regolazione delle transazioni online, dal momento che i consumatori finali non potevano essere considerati sostituti d'imposta.

In termini percentuali quindi la digital tax avrebbe previsto una ritenuta del 25% su ogni vendita digitale effettuata dall'estero in Italia, regolata da un intermediario finanziario.

Anche se tale proposta non ha mai riscontrato un'applicazione, è stato tuttavia messo in rilievo il problema dell'elusione fiscale ponendo le basi per la successivamente introdotta web tax.

3.2.2 La web tax

È proprio nei limiti dei confini definiti dall'OCSE che è stata varata con la legge di bilancio 2019 l'imposta sui servizi digitali (ISD).

Il percorso di attuazione dell'ISD, dopo una fase di stallo durata circa 2 anni, è terminato con l'introduzione dell'imposta dovuta grazie alla pubblicazione della legge di bilancio 2020.

Entrando nel merito del tributo possiamo distinguere due ambiti di applicazione:

- Ambito soggettivo: dove all' art. 1, comma 36, L. n. 145/2018, vengono definiti soggetti passivi dell'ISD, i soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente:
 - o a) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000;
 - o b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali, di cui al comma 37, realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000⁶⁵.

La ratio alla base dell'elevata cifra presente all'interno del punto a), è riscontrabile nell'esigenza di limitare l'applicazione dell'imposta alle imprese di più grandi dimensioni che beneficiano maggiormente degli effetti della rete. Per il secondo punto invece, l'intento è quello di riservare l'imposizione a coloro i quali posseggano una rilevanza economica significativa all'interno dello Stato. Un ulteriore punto da comprendere è quello per cui la suddetta disposizione nell'identificare i soggetti esercenti attività di impresa, fa riferimento alla parola "gruppo" non specificando cosa con esso si intenda. A ciò fa riferimento la normativa europea secondo cui dovrebbero intendersi tutte le entità pienamente incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria (IFRS), o a un sistema nazionale di informativa finanziaria⁶⁶.

- Ambito oggettivo: per il quale, come stabilito dall'articolo 1 comma 37, l'imposta si applica ai ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:
 - o a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
 - o b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;

⁶⁵ Gazzetta ufficiale della repubblica italiana. Legge 30 dicembre 2018, n. 145. articolo 1 comma 36.

⁶⁶ Confindustria. Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia. Giugno 2019.

- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale⁶⁷.

Soffermandoci sul primo punto individuiamo la definizione di interfaccia digitale all'interno della normativa europea, per la quale può essere considerato come “ogni software, inclusi i siti web, le loro parti e le applicazioni, incluse le applicazioni mobili, accessibili agli utenti”⁶⁸. Proseguendo con i ricavi di cui alla lettera a), la normativa tende a rendere imponibili solo le pubblicità caratterizzate da messaggi definiti e collocati grazie allo sfruttamento dei dati recapitati dall'utenza. In merito, non andrebbero quindi considerate tutte le forme di pubblicità generica. Un'attenta analisi meritano anche tutte le forme di pubblicità collocate da soggetti i quali non sono titolari delle interfacce su cui detti messaggi compaiono. In questa fattispecie, la non imponibilità nei confronti dei titolari delle interfacce sembra essere la soluzione migliore. Per quanto riguarda i ricavi di cui alla lettera b), rientrerebbero in tale categoria tutti quelli derivanti dai servizi di intermediazione finalizzati allo scambio di beni tra utenti (eBay, Airbnb, Uber ecc.). In aggiunta, verrebbero ricomprese anche le piattaforme aventi il solo scopo di far interagire gli utenti pur non avendo essi effettuato degli scambi commerciali. Con i ricavi relativi al terzo punto, ovvero attinenti alla lettera c), ci addentriamo forse nella categoria più controversa. È rilevante sottolineare come l'ISD non colpisca la raccolta dati in sé o l'utilizzo per finalità interne, ma bensì la trasmissione dei medesimi verso terzi a titolo oneroso. Quest'ultimo è uno spunto di riflessione importante, visto l'assoggettamento obbligatorio anche per le imprese e i loro voluminosi scambi informativi effettuati nel B2B. Le uniche perplessità sono rivolte nella direzione in cui non è ancora chiaro se possa essere considerato imponibile solo il primo trasferimento, ovvero ogni trasmissione successiva di dati.

3.2.2.1 Territorialità

Per la corretta identificazione del luogo in cui viene prestato il servizio, e quindi in cui si realizza il presupposto impositivo, vige la regola generale per cui i ricavi sono soggetti alla potestà impositiva dello Stato se l'utente del servizio imponibile è materialmente localizzato nel medesimo.

Occorre ora comprendere come, vista la regola generale, nelle singole fattispecie vi siano tre distinti approcci nell'identificazione della territorialità e della competenza temporale:

⁶⁷ *Gazzetta ufficiale della repubblica italiana. Legge 30 dicembre 2018, n. 145. articolo 1 comma 36.*

⁶⁸ *Confindustria. Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia. Giugno 2019.*

- Nel caso dei messaggi pubblicitari su interfacce digitali è rilevante il luogo e il momento in cui l'utente visualizza i medesimi. Tale criterio desta tuttavia qualche perplessità in merito al fatto che potrebbe risultare molto complesso per le imprese localizzare geograficamente le inserzioni e, in aggiunta, non è detto che il luogo di accesso dei dispositivi coincida con la residenza fiscale degli utenti che visualizzano.
- Nelle interfacce digitali multilaterali è rilevante distinguere tra:
 - o Interfacce che favoriscono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi tra gli utenti;
 - o Interfacce che si limitano a mettere in contatto gli utenti;

Nel primo caso il criterio si fonda sul luogo e il tempo in cui l'utente accede all'interfaccia per concludere effettivamente l'operazione. Nel secondo invece, è rilevante il luogo e il tempo in cui l'utente registra l'account che gli consenta di accedere alla piattaforma per interagire, posto che l'apertura tramite un dispositivo in Italia parrebbe requisito essenziale. In tal senso la localizzazione dell'utente al momento della fruizione sembra quindi perdere d'importanza.

- Nei ricavi derivanti dalla cessione a terzi di dati-utente la localizzazione è stabilita in funzione del dispositivo operante in Italia dal quale vengono generati i dati. In proposito, il criterio temporale si basa sul momento in cui i dati vengono trasmessi, e non quindi su quello in cui essi vengono generati. Ancora da chiarire sarebbe la questione relativa al se le trasmissioni di dati raccolti prima dell'entrata in vigore di tale normativa, siano imponibili o meno.

3.2.2.2 L'applicabilità

L'aliquota d'imposta è pari al 3% e viene applicata al lordo dei costi al netto dell'IVA e di qualsiasi altra imposta indiretta.

Ovviamente l'ammontare imponibile si registra in capo al soggetto passivo, il quale è obbligato al versamento del tributo nel mese successivo a ciascun trimestre e alla presentazione della dichiarazione annuale dei servizi tassabili.

È previsto inoltre che i soggetti non residenti, non in possesso di stabile organizzazione, siano comunque obbligati a recarsi presso l'agenzia delle entrate per richiedere un numero identificativo ai fini dell'imposta.

Non è ancora chiaro tuttavia, quali sono le conseguenze disciplinari derivanti dall'inadempimento dei versamenti e degli obblighi d'identificazione.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione, sono estese per quanto compatibili le disposizioni previste in materia di IVA⁶⁹.

È importante evidenziare come sotto alcuni aspetti questa imposta possa essere definita rischiosa. Uno di questi riguarda la possibilità che si verifichi una traslazione economica in capo ai consumatori finali.

Come specificato da Dario Stevanato in un piccolo estratto: *” si avrebbe un nuovo tributo spannometrico sul prodotto lordo, dal carattere selettivo con una evidente sovrapposizione rispetto all'IVA e il rischio di una traslazione a valle sui prezzi dei prodotti e dei servizi”⁷⁰.*

In aggiunta, assoggettare le grandi imprese a tale imposta solo in determinati Stati, creerebbe uno squilibrio a discapito dei paesi che adottano tale misura in termini di “investimenti digitali”.

Peraltro, la frammentazione legislativa distribuita tra i vari Stati potrebbe produrre il fenomeno della doppia tassazione qualora si presenti la scelta di tassare i ricavi in funzione del territorio in cui concretamente si esplica la partecipazione degli utenti. In altre parole, nel caso in cui due soggetti, situati in due Stati diversi entrambi provvisti di una propria web tax nazionale commerciassero su una piattaforma digitale, il ricavo derivante potrebbe essere assoggettato in capo alla stessa due volte proprio in forza del vincolo territoriale che lega le parti alle rispettive discipline nazionali.

3.3 I recenti provvedimenti e le iniziative adottate a livello europeo

Dal punto di vista europeo, il fenomeno della tassazione digitale come abbiamo già visto, è stata una tematica che ha assunto sempre più rilevanza nel corso degli anni, questo perché non avendo ancora risolto il problema gli squilibri impositivi tra gli stati sono aumentati.

Tuttavia, in relazione a ciò l'OCSE non è rimasta inerte cercando, da qualche anno a questa parte, di adottare delle misure applicative più moderne e adeguate.

A ottobre 2017 i leader dell'UE hanno chiesto “un regime fiscale efficace ed equo, adeguato all'era digitale” e conseguentemente il Consiglio Europeo si è esposto affermando come fosse: *” importante garantire che tutte le imprese versino la quota di tasse che spetta loro, nonché assicurare la parità di condizioni a livello mondiale”⁷¹.*

Già prima di tali appelli l'Europa era intervenuta proponendo il Moss o attraverso l'introduzione di una base imponibile consolidata per le società, non avendo certo risolto il problema ma, ponendo le basi per una tassazione più equa.

⁶⁹ Confindustria. *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*. Giugno 2019.

⁷⁰ Stevanato D., *La web tax piace a tutti, ma ha un problema: è sbagliata*. Il foglio. 12 settembre 2017.

⁷¹ Consiglio dell'unione europea. *Tassazione del digitale*. 16 Giugno 2020.

Nel 2018 tuttavia la commissione europea ha proposto:

- Di modificare le norme relative all'imposizione societaria;
- L'elaborazione di un'imposta sui ricavi derivanti dai servizi digitali;

Per quanto riguarda le tempistiche della prima, l'OCSE ha convenuto sull'elaborazione di una soluzione entro il 2020, mentre la seconda è destinata ad essere applicata in via temporanea fino a quando non venga attuata una soluzione strutturale a lungo termine.

Uno dei motivi stanti alla base di tali proposte è l'obiettivo di creare un quadro di tassazione dei servizi digitali a livello di UE che permetterebbe inoltre di evitare l'introduzione di misure unilaterali in grado di frammentare il mercato unico⁷².

Gli organi competenti dal marzo 2018 sono concentrati sulla realizzazione dell'imposta sui servizi digitali, anche se in seguito ad un incontro svoltosi nel marzo 2019 è sorta la mancanza di un accordo unanime sulla proposta. Per queste ragioni si è deciso di proseguire con un duplice approccio:

- Il consiglio in collaborazione con gli Stati membri continueranno ad interagire e confrontarsi per il raggiungimento di una soluzione globale a livello OCSE entro il 2020.
- Qualora il suddetto accordo dovesse sfiorare tali tempistiche per la sua realizzazione, il Consiglio potrebbe tornare a discutere di un approccio dell'UE.

3.3.1 II MOSS

Come è stato già analizzato nel capitolo 1, possiamo affermare che la territorialità dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e elettronici (TBE nella versione inglese), sia passata relativamente ai rapporti B2C intra-UE, dal luogo del prestatore al luogo del committente.

In tal senso fondamentale è l'articolo 58 della direttiva 2006/112/Ce il quale definisce il luogo della prestazione dei servizi sopracitati a persone che non sono soggetti passivi, come il luogo in cui è stabilita la persona, ha il domicilio o la residenza abituale.

Per questa ragione a partire dal 1° gennaio 2015 i servizi TBE sono tassati nel luogo del committente, indipendentemente dalla natura del committente medesimo potendo egli essere sia soggetto passivo, ovvero un privato consumatore e a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore.

⁷² Consiglio dell'unione europea. *Tassazione del digitale*. 16 Giugno 2020.

Tale “sportello unico” è stato quindi istituito onde evitare che il prestatore di tali servizi debba necessariamente identificarsi in ogni Stato membro in cui l’Iva è dovuta, permettendo il pagamento centralizzato nell’unico Stato di identificazione degli stessi.

Tale regime può essere considerato a tutti gli effetti facoltativo, ma nel momento in cui si decidesse di servirsene, il soggetto passivo dovrà applicarlo per i servizi forniti in tutti gli Stati membri.

Gli aspetti tecnici relativi alla trasmissione elettronica delle dichiarazioni Iva sono contenuti, sia per i soggetti UE che extra-UE registrati al portale, presso il sito dell’agenzia delle entrate.

In pratica quindi il soggetto passivo invia le dichiarazioni Iva trimestrali compiendo i versamenti esclusivamente nel proprio Stato membro di identificazione.

Una volta compreso come il presupposto alla base di tale meccanismo sia il paese del committente, occorre precisare il luogo di stabilimento del medesimo.

Soprattutto per quello che riguarda i servizi prepagati e/o nei quali il fornitore può risultare anonimo, l’individuazione può risultare poco agevole.

Secondo quanto stabilito dall’articolo 24-bis, quando si fruisce del servizio da una cabina telefonica, un wi-fi hot-spot o una postazione di accesso internet, il medesimo può essere considerato il luogo di stabilimento.

Nella fattispecie in cui il luogo fosse a bordo di una nave, un aereo, un treno che effettua uno spostamento all’interno della comunità, il paese di partenza sarebbe considerabile quello da cui viene prestato il servizio.

Secondo l’articolo 24-ter in merito ai servizi prestati attraverso una linea terrestre fissa, il luogo di stabilimento è identificato nella residenza abituale del destinatario, mentre per i servizi prestati attraverso reti mobili, si presume che tale luogo possa essere quello collegato al prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la fruizione.

Per i servizi che necessitano di utilizzo tramite decoder, lo stabilimento del destinatario è riconosciuto nel luogo in cui il decoder è installato.

Ebbene possiamo quindi concludere che, i luoghi di presunzione individuati sono quasi tutti ricollegabili a quelli di fruizione del servizio.

Il MOSS può essere quindi definito un meccanismo di semplificazione, finalizzato ad agevolare le procedure relative al luogo e al pagamento dei tributi.

3.3.2 La base imponibile consolidata comune per l’imposta sulle società

Il Consiglio Europeo nel 2011 ha iniziato a lavorare appunto su un'iniziativa legislativa rilanciata volta a creare una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società nell'UE⁷³ (CCCTB). Tale iniziativa mirava a fornire le imprese di una regolamentazione unica in materia di imposta sulle società, facilitando l'attività transfrontaliera promuovendo scambi e investimenti.

La comunità internazionale, negli anni antecedenti tale proposta, si è resa conto di come le norme vigenti non fossero più adatte al nuovo contesto internazionale divenuto ormai più globalizzato.

Pertanto, a causa dei diversi regimi fiscali nazionali, sono state generate delle asimmetrie legislative le quali hanno a loro volta reso il mercato interno imperfetto.

In un contesto simile è inoltre risultato molto complesso per tutti gli Stati membri, poter affrontare il fenomeno dell'erosione delle basi imponibili sempre più ricercato dalle grandi multinazionali.

Pensata come uno strumento efficace per attribuire il reddito dove fosse creato valore, la proposta si proponeva di adottare una funzione antielusiva. Tutto ciò, ovviamente, permettendo ai grandi gruppi di imprese presenti a fini fiscali in almeno uno Stato membro di essere soggetti a un insieme unico di norme per calcolare la propria base imponibile in tutta l'Unione europea (UE), e di conseguenza, rispondendo a una sola amministrazione fiscale⁷⁴.

Detto questo la relativa proposta riguardante una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società presentata nel 2011, non è stata approvata in sede di consiglio.

Nel 2013 è stato però convenuto dagli organi competenti come si sarebbe potuta creare una base imponibile comune per l'imposta sulle società prima di procedere al suo consolidamento (CCTB).

Nel Giugno 2015 la Commissione Europea, all'interno di un progetto elaborato avente lo scopo di istituire un sistema tributario più equo ed efficace (*Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*), ha stabilito la propria volontà di reintrodurre il progetto abbandonato sotto forma di due direttive.

Per questa ragione la nuova proposta a differenza di quella precedente era costituita da:

- La prima, “*Directive on a Common Corporate Tax Base (CCTB)*”, contenente i principi per la definizione a livello europeo di una base imponibile comune;
- La seconda, “*Directive on a Common Consolidate Corporate Tax Base (CCCTB)*” riguardante il consolidamento e il calcolo della ripartizione.

⁷³ Consiglio europeo. *Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*. 16 Giugno 2020.

⁷⁴ Commissione europea. *Direttiva del consiglio: relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società*. Strasburgo, 25 Ottobre 2016.

L'intenzione del consiglio è stata infatti quella di poter definire prima le regole stanti alla base della prima proposta, per poi proseguire con il consolidamento della seconda.

La base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società si è quindi sempre fondata, oltre che sulla diminuzione dei costi amministrativi e la maggiore chiarezza, sulla risoluzione del dibattito relativo al problema della pianificazione fiscale aggressiva.

Procedendo per step, e soffermandoci sul primo dei punti sopra citati, possiamo affermare che la diminuzione dei costi amministrativi deriverebbe esclusivamente dal fatto che, allo stato, le imprese devono rispettare le disposizioni emanate da una grande varietà di sistemi nazionali di tassazione.

Per questa ragione, l'introduzione di un regolamento unico e comune, sembrerebbe la migliore delle soluzioni in termini di costi e di investimenti transfrontalieri all'interno dell'UE.

Per quanto riguarda la politica fiscale aggressiva, è necessario partire dal presupposto secondo cui ad oggi per i governi, a causa dei modelli aziendali sempre più globalizzati - mobili e digitali -, è diventato arduo garantire l'imposizione del reddito nello stesso paese in cui viene creato valore.

In tal senso le differenze tra i diversi regimi nazionali favoriscono le già analizzate procedure di trasferimento degli utili.

Le grandi multinazionali sono quindi incentivate a direzionare i propri guadagni verso giurisdizioni a bassa imposizione, ma sottraendo del potenziale imponibile a coloro i quali non adottano tali politiche fiscali.

Invero tutte queste problematiche, come conseguenza, hanno un impatto particolarmente svantaggioso sulla competitività delle piccole e medie imprese.

3.3.2.1 La CCTB

Per quanto riguarda la CCTB è rilevante analizzare la proposta, in merito all'ampia definizione di base imponibile fornita, osservando come tutti i ricavi saranno considerati imponibili eccezion fatta per quelli espressamente esentati.

All'interno del progetto sono elencati tutti i ricavi esentati, ma tra i più rilevanti rientrano, gli utili di stabili organizzazioni di una società situata nello Stato in cui la suddetta ha la sede centrale, e i redditi derivanti da dividendi o dalla vendita di azioni detenute in una società al di fuori del gruppo⁷⁵.

Tale direttiva ha quindi essenzialmente lo scopo di armonizzare la base imponibile delle multinazionali senza interferire con la competenza degli Stati membri nella determinazione delle aliquote fiscali⁷⁶.

Nello specifico possiamo analizzare diversi elementi chiave:

⁷⁵ Consiglio europeo. *Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*. 16 Giugno 2020.

⁷⁶ *Confindustria. Pacchetto fiscalità delle imprese: Le novità della Commissione*. Novembre 2016.

- Tale direttiva può essere applicata ai gruppi di imprese che superano i 750 milioni di euro di fatturato consolidato nell'anno fiscale precedente quello rilevante. Tuttavia, le imprese che non rientrano all'interno di tale requisito possono adottare il regime in via facoltativa.
- Come sopra accennato, secondo gli articoli 7 e 8, saranno tassati tutti i ricavi ad eccezione di quelli espressamente esentati.
- All'articolo 9 sono espresse le spese deducibili, ovvero quelle sostenute nel diretto interesse dell'impresa mentre, all'articolo 12 invece tutte quelle non deducibili.
- La proposta prevede la possibilità di una "ultra-deduzione" del 50% delle spese fatte in ambito di ricerca e sviluppo fino a 20 milioni. Qualora le suddette dovessero superare tale soglia, la deduzione corrisponderebbe al 25% dell'eccedenza.
- Alle start-up viene riconosciuta la possibilità di dedurre il 100% dei costi relativi al settore R&S fino a 20 milioni, a condizione che non abbiano imprese associate.
- L'applicazione della direttiva dovrà essere rianalizzata 5 anni dopo la sua entrata in vigore.
- L'introduzione dell'*Allowance for Growth and Investment* secondo cui ai contribuenti verrà concessa un'indennità per la crescita degli investimenti. Con l'auspicabile aumento della base patrimoniale sarà consentita un'ulteriore deduzione pari al tasso dei titoli di riferimento nella zona euro aumentato di due punti.
- È prevista la deducibilità entro un plafond massimo, ovvero 3 milioni di euro, pari al 30% dell'EBITDA del contribuente. In caso di superamento di tale soglia l'articolo di riferimento viene considerato il 13.
- È prevista una sezione ad hoc per gli ammortamenti relativi alle imprese immobilizzate. In tal senso viene identificato un doppio regime, da un lato, per le attività ammortizzabili individualmente quali edifici, beni con vita utile lunga o media, e dall'altro per le restanti attività alle quali è riproposto un meccanismo di ammortamento con un tasso annuo del 25%.
- Secondo l'articolo 41 le perdite potranno essere riportate all'esercizio successivo, il tutto senza limiti temporali.
- L'introduzione della clausola Switch-over secondo la quale non sono esenti a tassazione i profitti ricevuti come distribuzione di utili (o derivanti dalla cessione di azioni) da un'entità residente in un paese terzo, qualora essa sia assoggettata nel paese di origine, a un'imposta sulle società inferiore alla metà di quella applicata nello Stato membro in cui tali redditi fluiscono.

3.3.2.2 La CCCTB

Quando i lavori relativi alla base imponibile comune per l'imposta sulle società saranno conclusi, è previsto un piano di compensazione volto a colmare lo scarto temporale durante il quale i contribuenti non potranno usufruire del consolidamento fiscale.

In tal senso è stato quindi deciso di inserire un meccanismo di compensazione transfrontaliera delle perdite con successivo recupero che rimarrebbe in vigore fino all'istituzione della CCCTB.

Proprio con quest'ultima direttiva, la Commissione Europea intende definire le norme per il consolidamento fiscale dei profitti e delle perdite per le società facenti parte di un gruppo, e le regole di ripartizione della base imponibile.

Nella sostanza tale direttiva è volta a far sì che gli utili generati da un gruppo multinazionale, possano essere attribuiti agli Stati membri in cui si è operato ricorrendo alla formula della ripartizione appositamente concepita.

Anche in merito a quest'ultima direttiva possiamo individuare diversi elementi chiave:

- Tale regime dovrà essere applicato alle imprese con fatturato consolidato superiore a 750 milioni di euro, e concesso in via opzionale alle altre imprese.
- La base imponibile consolidata sarà calcolata sulla base di una formula all'interno della quale viene attribuito pari peso ai seguenti fattori: lavoro, attività immobilizzate e fatturato.
- Nei casi in cui tale formula non dovesse fornire una rappresentazione corretta dell'attività d'impresa, subentrerà una clausola di salvaguardia appositamente introdotta.
- I gruppi soggetti a tale regime saranno sottoposti a una normativa legislativa comune dovendosi rapportare con un'unica amministrazione fiscale all'interno dell'UE (one-stop-shop), ovvero quella in cui la casa madre è fiscalmente residente.
- L'appartenenza ad un gruppo sussisterà al verificarsi dei seguenti requisiti:
 - o Il controllo, ovvero più del 50% dei diritti di voto;
 - o La proprietà (più del 75% delle azioni), o i diritti ai profitti (più del 75% dei diritti ai profitti);
 - o Tali soglie dovranno essere rispettate nel corso dell'intero esercizio fiscale⁷⁷.
- L'applicazione della direttiva dovrà essere rianalizzata 5 anni dopo la sua entrata in vigore.

I due progetti di direttive, riguardando la tassazione, dovranno essere adottati con la procedura legislativa speciale che richiede il voto all'unanimità del Consiglio dell'UE, previa consultazione del Parlamento europeo⁷⁸.

⁷⁷ *Confindustria. Pacchetto fiscalità delle imprese: Le novità della Commissione. Novembre 2016.*

⁷⁸ *Consiglio europeo. Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società. 16 Giugno 2020.*

La proposta della commissione si sarebbe dovuta esplicitare attraverso l'applicazione della prima direttiva a partire dal 1° gennaio 2019, e conseguentemente con introduzione della seconda dal 1° gennaio 2021.

3.3.3 La web tax europea

La web tax europea è una nuova tassa pensata dall'UE, volta ad incidere sui grandi fatturati delle multinazionali che operano all'interno del mercato unico.

A supporto di ciò è rilevante l'intervento effettuato in consiglio da Pierre Moscovici, Commissario per gli Affari Economici e Finanziari, Fiscalità e Dogane il 21 Marzo 2018 secondo cui: *"L'economia digitale è una grande opportunità per l'Europa e l'Europa è un'enorme fonte di entrate per le imprese digitali. Ma questa situazione vantaggiosa per tutti solleva preoccupazioni giuridiche e fiscali. Le nostre regole pre-Internet non consentono ai nostri Stati membri di tassare le aziende digitali che operano in Europa quando hanno poca o nessuna presenza fisica qui. Questo rappresenta un buco nero sempre più grande per gli Stati membri, perché la base imponibile viene erosa. Per questo motivo stiamo proponendo un nuovo standard legale e una tassa provvisoria per le attività digitali"*⁷⁹.

Per tali ragioni l'obiettivo è, come sempre, quello di andare a tassare i profitti laddove vengono prodotti e, per perseguirlo, la commissione europea propone un'imposta del 3% sui:

- Ricavi derivanti dalla vendita di inserzioni pubblicitarie
- Ricavi derivanti dalle cessioni di dati
- Ricavi derivanti dall'attività di intermediazione tra utenti e business

Si sta parlando quindi di una vera e propria imposta europea da applicare esclusivamente a società con un fatturato globale superiore ai 750 milioni di euro, e un fatturato europeo superiore ai 50 milioni.

Purtroppo, anche tale proposta si è dovuta scontrare con la necessità di un appoggio unanime da parte di tutti i paesi dell'unione, venendo temporaneamente messa da parte.

Tuttavia, secondo quanto previsto da tale disegno di legge, il tributo avrebbe potuto colpire la base imponibile di grandi colossi multinazionali come Google, Facebook, Netflix, Spotify, Amazon ma non solo, andando a tassare i medesimi laddove generano utili indipendentemente dalla sede fiscale.

⁷⁹ Commissione europea. *Fiscalità digitale: La Commissione propone nuove misure per garantire che tutte le aziende paghino una tassa equa nell'UE. Bruxelles, 21 marzo 2018.*

Come si evince dal rapporto stilato dalla Commissione, tale proposta, è comunque considerata temporanea, in vista di un meccanismo fiscale a lungo termine avente sempre l'obiettivo di fermare il fenomeno dell'erosione della base imponibile.

In ogni caso, una volta messa a punto, la web tax europea di lungo termine dovrà comunque essere approvata all'unanimità da tutti i paesi membri riscontrandosi con il problema relativo ai paesi caratterizzati da un regime fiscale più "aggressivo".

Tuttavia, per l'identificazione della presenza digitale all'interno di uno stato la commissione suggerisce tre criteri di applicazione quali:

- 1) La società digitale effettua 7 milioni di ricavo annuali in uno Stato membro;
- 2) Ha più di 100 mila utenti registrati in uno Stato;
- 3) Ha più di 3000 contratti per servizi digitali a utenti business⁸⁰.

Nel caso in cui tale proposta divenga effettiva, sono emerse delle stime per cui sarebbero compresi all'interno di tale regime dai 120 ai 150 gruppi digitali, aumentando l'entrata fiscale dell'unione per un ammontare pari a 5 miliardi di euro annui.

L'iniziativa inoltre una volta approvata, come evidenziato all'interno del rapporto, potrebbe essere integrata nel campo di applicazione della base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB).

L'idea alla base sarebbe stata quella di introdurre tale tributo fin da subito evitando, quello che di fatto si sta ormai concretizzando in diverse realtà, ovvero l'introduzione di una propria web tax da parte dei paesi membri che andrebbe a discapito del mercato unico, proprio come avvenuto in Italia.

3.3.4 Il New Deal

Entrato in vigore il 7 Gennaio 2020, il New Deal è caratterizzato da un pacchetto di norme volte a tutelare i consumatori nell'ambito del commercio elettronico.

A ribadire la non poca importanza di tale normativa troviamo il commissario europeo per la giustizia Didier Reynders, il quale ha dichiarato: "*Oggi stiamo inviando un forte avvertimento ai commercianti, i quali dovrebbero giocare secondo le regole stabilite. Infrangere le norme comunitarie sui consumatori su larga scala può costare a un'impresa una multa di almeno il 4% del fatturato annuo. Si tratterà di una sanzione sufficientemente dissuasiva ed efficace per dissuadere gli operatori disonesti dal mettere in atto qualsiasi imbroglio*"⁸¹.

⁸⁰ The Italian times. Web tax europea: cos'è come funziona la tassa web 3% in Europa. 12 Ottobre 2019.

⁸¹ FASI. Tuseo, Federica. In vigore il New Deal per i consumatori UE: Più tutele per e-commerce. 7 Gennaio 2020.

Il New deal per i consumatori è una normativa suddivisa in due direttive e una proposta di comunicazione.

La proposta generale si basa principalmente sulla tutela dei consumatori servendosi della direttiva 2009/22/CE relativa ai provvedimenti inibitori, ed è volta a migliorare gli strumenti utili, e a facilitare i ricorsi per porre fine alle pratiche illecite adottate dai cosiddetti “truffatori virtuali”.

A questa si aggiunge la seconda direttiva tesa a garantire una più efficiente applicazione delle già presenti norme UE a tutela dei consumatori, e alla loro modernizzazione.

In particolare gli ambiti di discussione possono essere identificati in:

- Clausole abusive nei contratti stipulati con i consumatori;
- Protezione dei consumatori in materia di indicazione dei prezzi dei prodotti offerti,
- Pratiche commerciali sleali tra imprese e consumatori nel mercato interno;
- I diritti dei consumatori;

Infine, va considerata la non marginale comunicazione sulle linee guida del New Deal for consumers.

Quando si parla della modernizzazione delle norme già esistenti si intende fornire una maggiore trasparenza nei confronti dei consumatori sulle piattaforme digitali.

Per questa ragione dovrà essere, ad esempio, più facilmente comprensibile chi è la controparte in una transazione online.

Per quanto riguarda il miglioramento degli strumenti posti a tutela dei consumatori, il nuovo pacchetto normativo pone delle garanzie come: il risarcimento delle vittime di pratiche commerciali sleali, il contrasto alle differenze di qualità nei beni di consumo e lo stabilimento di sanzioni effettive in caso di danni di massa per i consumatori in tutta l'UE⁸².

Le nuove norme garantiranno quindi maggiore trasparenza dei mercati online, le recensioni o le sponsorizzazioni false saranno vietate, e in aggiunta i venditori non potranno più pubblicizzare false riduzioni di prezzo.

Grazie a questo pacchetto normativo chiunque entro i due anni non abbia recepito tali imposizioni, incorrerà in pesanti sanzioni che come abbiamo già visto potranno ammontare anche al 4% del fatturato annuo.

⁸² FASI. Tuseo, Federica. *In vigore il New Deal per i consumatori UE: Più tutele per e-commerce*. 7 Gennaio 2020.

CONCLUSIONE

Allo stato di quanto analizzato, è facile comprendere come la dinamica relativa alla tassazione dei prodotti e-commerce sia divenuta sempre più importante nel corso degli anni, diventando una delle più rilevanti tematiche oggetto di dibattito a livello Europeo.

In tal senso, è importante focalizzarsi soprattutto sulle misure implementate per arginare lo squilibrio impositivo creatosi, e notare come le suddette non abbiano generato gli effetti sperati.

Nel corso degli anni sono state proposte molte iniziative (tra le più importanti ricordiamo la CCTB, CCCTB e la Web tax europea), ben strutturate, che per varie ragioni non sono mai entrate in vigore.

Il problema a questo punto dovrebbe consistere nel comprendere quali sono le cause alla base di tale comportamento e quali eventuali accorgimenti impiegare in tal senso.

Uno dei più importanti motivi a supporto della non approvazione di molte proposte presentate a livello UE, è senza alcun dubbio quello legato **all'unanimità di voto necessaria per l'approvazione dei provvedimenti volti ad armonizzare il meccanismo impositivo Europeo.**

Tale problema è riconducibile al fatto che parte degli Stati membri, dotati ovviamente della facoltà di approvare eventuali provvedimenti, sono maldisposti ad accogliere delle iniziative che eliminerebbero il loro stesso vantaggio impositivo.

Proprio per questa ragione paesi come Olanda, Irlanda, Lussemburgo dotati di regimi fiscali vantaggiosi, non perseguono gli stessi interessi di chi tale vantaggio vorrebbe eliminare, e di conseguenza non sono inclini ad approvare eventuali provvedimenti in merito.

Per questa ragione fino a quando esisteranno paesi provvisti della capacità di offrire regole e regimi fiscali più vantaggiosi, le grandi multinazionali dell'e-commerce tenderanno a formulare accordi con questi ultimi volti a eludere il carico impositivo spettante a chi tali accordi non può stipulare.

Solo ragionando in modo costruttivo su quanto scritto finora, sarebbe possibile intravedere una soluzione nell'ambito dell'assetto politico Europeo.

Aver introdotto un mercato unico Europeo centralizzato senza aver mai pensato di poter effettuare un'unione politica, non rappresenta certamente un buon viatico.

Allo stato delle cose gli obbiettivi politici dei vari Stati membri collidono, poiché ognuno di essi pensa al proprio benessere a discapito di quello della comunità.

Mediante l'unione politica, si potrebbe raggiungere l'obbiettivo di far convergere gli interessi dei vari Stati garantendo una più efficace collaborazione a livello comunitario.

Un'altra soluzione potrebbe essere quella di modificare l'unanimità necessaria per l'approvazione dei provvedimenti richiedendo una maggioranza meno qualificata, anche se tale soluzione potrebbe rivelarsi un'ipotesi molto invasiva per gli Stati contrari.

Allo stato delle cose si renderebbe comunque necessario affrontare e risolvere la sussistenza di un problema che altro non fa che peggiorare l'attuale disparità impositiva tra i vari Stati, ma purtroppo ad oggi si è ancora molto lontani dal trovare una soluzione.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

Cellini, Paolo, *Economia digitale: l'industria e i mercati di internet e i nuovi media*, Roma: LUISS University Press. 2015

Corte dei conti, *L'e-commerce e il sistema fiscale*. Deliberazione 24 Maggio 2018, n. 8/2018/G

Cremonese, Angelo. Slide: *Iva caratteri generali*. 2019

Santacroce, Benedetto. Ficola, Simona. *Il commercio elettronico: aspetti giuridici e regime fiscale*. 2015

De luca, Carla. *L'iva nell'e-commerce: cessione di beni e prestazione di servizi*. 31 marzo 2019

D.P.R. Art. 7. 26 ottobre 1972

Casaleggio Associati. *E-commerce in Italia 2020*

Gillio, Dario. *La nuova definizione di stabile organizzazione nel Tuir*. Roma, 8 Novembre 2018

TUIR. *Imposta sul reddito delle società* – Capo I. Articolo 73 comma 3

TUIR. *Imposta sul reddito delle persone fisiche* - Capo I. Articolo 9 comma 3

My LIUC. LaboratorioTPLiuc2. *Metodi di transfer pricing: teoria e pratica*.

Modello OCSE. Articolo 12

Scaglioni, Carla. *La fiscalità delle "multinazionali digitali": il caso italiano*

Treccani. Dizionario di Economia e Finanza. 2012

Confindustria. *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*. Giugno 2019

Servizio del Bilancio, (2015). Nota breve, *"Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)"*. NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura

Gazzetta ufficiale della repubblica italiana. Legge 30 dicembre 2018, n. 145. articolo 1 comma 36

Commissione europea. Direttiva del consiglio: *relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società*. Strasburgo, 25 Ottobre 2016

Confindustria. *Pacchetto fiscalità delle imprese: Le novità della Commissione*. Novembre 2016

Senato della repubblica, camera dei deputati. *Regime IVA prestazioni di servizi e vendite a distanza di beni Atto del Governo 150*. 7 febbraio 2020

Salvatore, Biasco. *I danni della concorrenza fiscale in Europa e le alternative all'anarchia*.

The New York Times: *'Double Irish With a Dutch Sandwich'*. 28 Aprile 2012.

<https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business>

Napolitano, Luca, *E-commerce cos'è? Web station*. Gennaio 7, 2020

<https://web-station.it/ecommerce-siti-web/cose-un-ecommerce/>

Marè, Mauro. Seporotto, Stefania. *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi Ocse: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*. 2010

<http://sspa.it/www.sspa.it/wp-content/uploads/2010/04/cap-9.pdf>

Number of digital buyers worldwide from 2014 to 2021, Statista, 2019

<https://www.statista.com/statistics/251666/number-of-digital-buyers-worldwide/>

Migliorini, Federico. *E-commerce iva: guida all'applicazione e-commerce diretto e indiretto*. Fiscomania. Ottobre 13, 2017

<https://fiscomania.com/ecommerce-iva-diretto-indiretto/>

Migliorini, Federico. Fiscomania. *Stabile organizzazione in Italia: la guida*. 3 Maggio, 2020

<https://fiscomania.com/stabile-organizzazione-in-italia/>

Lettera 43. *Che cos'è il profit shifting e quanto costa all'Europa*. 12 Giugno 2018

https://www.lettera43.it/cose-il-profit-shifting-e-quanto-costa-alleuropa/?_cf_chl_jschl_tk_=ca8423e8704cb6ef9fe702068f61b48c84772bd5-1600080335-0-AVKcQJDpfGju7D2Yr99zmf1mpocPfeOzLw2ZGZW6a9K6dC9CppwMDxH9oyS5p9DDRIYcZOIJW5dFBU1ImGt6Alx13OBI5eFV-F3XB7ph2sQpO9tCn2RjN4uiZuH0OyFRRYqFCUaXQ5mC4Xl4FZIWHilifnr5E-XHZU1Y00Nz-I7sX2zaxIHIJHL44F5hhgmfdbO-vr5WHmdKN5iv5OAGujCgyUj-FE9QJyeY0w3-KIYviGBw4ogabwX5i3WDavU7I-O2JC99q3NBAbzng4oBQ_aia8qyssfBC9PKJfsyCICYUu9oEPEMfXOQEI3yvV-VPDhxlYxvBAB8QUuhgi2uA

Emiliano Capecchi. Starting Finance. *Double Irish with Dutch Sandwich*. 4 Gennaio 2018

<https://www.startingfinance.com/approfondimenti/double-irish-with-dutch-salldwich/>

Commissione Europea. *Aiuti di Stato: il Lussemburgo ha concesso ad Amazon vantaggi fiscali illegali per circa 250 milioni di EUR*. Bruxelles, 4 ottobre 2017

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP_17_3701

Stevanato D., *La web tax piace a tutti, ma ha un problema: è sbagliata*. Il foglio. 12 settembre 2017

<https://www.ilfoglio.it/economia/2017/09/12/news/la-web-tax-piace-a-tutti-ma-ha-un-problema-e-sbagliata-151815/>

Consiglio dell'unione europea. *Tassazione del digitale*. 16 Giugno 2020

<https://www.consilium.europa.eu/it/policies/digital-taxation/>

Consiglio europeo. *Base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società*. 16 Giugno 2020

<https://www.consilium.europa.eu/it/policies/ccctb/>

Commissione europea. *Fiscalità digitale: La Commissione propone nuove misure per garantire che tutte le aziende paghino una tassa equa nell'UE*. Bruxelles, 21 marzo 2018.

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/it/IP_18_2041

The Italian times. *Web tax europea: cos'è come funziona la tassa web 3% in Europa*. 12 Ottobre 2019

https://www.theitaliantimes.it/economia/web-tax-europa-cos-e-come-funziona-tassa-europea-3-fatturato_121019/

FASI. Tuseo, Federica. *In vigore il New Deal per i consumatori UE: Più tutele per e-commerce*. 7 Gennaio 2020.

<https://www.fasi.biz/it/notizie/norme/21466-ue-in-vigore-il-nuovo-accordo-a-tutela-dei-consumatori.html>

Massaro, Barbara. Panorama. *Cos'è il profit shifting, il vero dramma fiscale dell'UE che penalizza l'Italia*. 3 Luglio 2020

<https://www.panorama.it/economia/tasse/cose-il-profit-shifting-il-vero-dramma-fiscale-dellue-che-penalizza-litalia>

Migliorini, Federico. Fiscomania. *Ruling fiscale e scambio automatico di informazioni*. 1° aprile 2020

<https://fiscomania.com/ruling-fiscali-scambio-automatico-di-informazioni/>

Commissione Europea. Conferenza ministeriale OCSE sul commercio elettronico globale. Canada, 11 Agosto 1998

<https://cordis.europa.eu/event/id/10900-oecd-ministerial-conference-on-global-electronic-commerce/it>

The Italian times. *Digital Tax Italia: cosa prevedeva la proposta di tassazione di Renzi*. 13 Settembre 2019

https://www.theitaliantimes.it/economia/digital-tax-italia_130919/

Studio Paolo Soro. *L'elusione fiscale delle grandi multinazionali* Studio Dr. Paolo Soro. 10 Gennaio 2017

<http://www.paolosoro.it/news/972/Lelusione-fiscale-delle-grandi-multinazionali.html>

Camera dei deputati, documentazione parlamentare. Web Tax ed economia digitale 4 novembre 2019

<https://temi.camera.it/leg18/post/web-tax-ed-economia-digitale.html>

CORCOM. *E-commerce, la Ue vara il "New Deal" a tutela dei consumatori*. 07 Gennaio 2020

<https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/ecommerce/e-commerce-la-ue-vara-un-new-deal-a-tutela-dei-consumatori/>