



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto tributario dell'impresa

Gli strumenti di contrasto del fenomeno
elusivo:
la tassazione dell'economia digitale

Prof. F. Marchetti
RELATORE

Prof. G. Napoli
CORRELATORE

709111 LUIGI CELA
CANDIDATO

A.A. 2019/2020

Sommario

Introduzione	3
CAP.1 PROFILI GENERALI	5
1.1 Economia Digitale e commercio elettronico	5
1.2 Profili normativi sull'elusione e sull'evasione fiscale nel settore dell'economia digitale	13
1.3 L'OCSE.....	17
1.4 Le misure europee di contrasto ai fenomeni elusivi.....	22
Cap. 2 il contrasto all'elusione fiscale internazionale: il ruolo centrale dell'OCSE. 26	
2.1 Gli elementi caratterizzanti l'elusione fiscale internazionale dell'economia digitale	26
2.1.1 La stabile organizzazione materiale	28
2.1.2 La stabile organizzazione personale	31
2.1.3 La stabile organizzazione virtuale	34
2.1.4 La stabile organizzazione ai fini IVA	36
2.1.5 Agenzia delle Entrate e stabile organizzazione	40
2.2 Gli action plan del progetto B.E.P.S. dell'O.C.S.E.	43
2.3 I rapporti dell'O.C.S.E.	47
2.4 Le disposizioni ATAD dell'Unione Europea.....	50
CAP. 3 LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE	52
3.1 La definizione di Industria 4.0.....	52
3.2 Modalità di regolamentazione della tassazione.....	55
3.3 La normativa internazionale e le iniziative della Commissione UE.....	59
3.4 La normativa nazionale	61
3.5 Il regime Patent Box Italiano	65
3.6 La nuova Imposta sui Servizi Digitali	72
3.7 Profili di comparazione con altri Paesi Europei	78
3.8 Il Pillar One e Lo Unified Approach	80
3.9 Il nuovo "nexus" nell'approccio OCSE.....	83
Conclusione	85
Bibliografia.....	86

INTRODUZIONE

È agevole riconoscere come sia insita, nella natura dell'operatore economico, la tendenza a sottrarsi, in tutto o in parte, all'adempimento dell'obbligo tributario o, quanto meno, a limitare gli effetti economici che vi sono connessi.

È, infatti, possibile che coloro cui la norma è indirizzata agiscano come se la stessa non esista e quindi, pur ponendo in essere la condotta o versando nelle condizioni che ne costituiscono la fattispecie, non ne facciano seguire le conseguenze specificatamente previste.

È pensabile, altresì, che i destinatari della norma impositiva modifichino il proprio comportamento in modo da aggirarne le disposizioni; in tale evenienza, l'efficacia della normativa non è alterata per scollamento tra fattispecie e conseguenze, bensì per "rimozione" o "modificazione" delle situazioni concrete in predicato di essere dalla stessa regolate ¹.

I comportamenti esposti presentano un fine comune, che è quello di annullare o ridurre l'entità dell'onere fiscale; estremamente varie risultano però le tecniche che vengono adottate per realizzare tale fine. Sembra corretto suddividere tali condotte in attive e passive.

Saranno passivi quei comportamenti finalizzati ad una sottrazione del contribuente al carico fiscale, evitando il sorgere del presupposto di imposta (rimozione ed elusione), ovvero creando materia imponibile ma impedendo totalmente o parzialmente la percezione della stessa da parte del fisco (evasione); si presenteranno invece come attive quelle reazioni del contribuente rivolte ad un trasferimento dell'onere fiscale su altri soggetti (traslazione di imposta).

Tralasciando quest'ultimo fenomeno², si rivela importante cercare di definire i confini, oggettivamente indeterminati e permeabili, esistenti tra le figure dell'evasione, dell'elusione nel settore dell'economia digitale.

¹ In tal senso A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 15.

² Fenomeno per il quale, il contribuente di diritto, che è formalmente tenuto a pagare l'imposta all'ente impositore, trasferisce l'onere di questa su di un altro soggetto ovvero sia il contribuente di fatto.

Con il lavoro che segue, articolato in tre capitoli, si intende mettere in evidenza il fenomeno dell'evasione ma soprattutto dell'elusione nel settore dell'economia digitale.

La diffusa interconnessione che caratterizza il terzo millennio porta con sé non pochi problemi anche a livelli fiscali legati all'avvento dell'economia digitale. Nel panorama globalizzato dell'economia mondiale, infatti, le politiche fiscali devono affrontare rilevanti fenomeni di mobilità dei contribuenti e del capitale, nonché un elevato numero di transazioni transfrontaliere e di internazionalizzazione delle strutture finanziarie.

In generale, il tema sarà affrontato tenendo ben chiare le normative europee ed internazionali che hanno caratterizzato il settore nel corso di questi ultimi anni.

CAP.1 PROFILI GENERALI

1.1 ECONOMIA DIGITALE E COMMERCIO ELETTRONICO

Prima di parlare della fiscalità collegata all'economia digitale è necessario comprendere cosa sia l'economia digitale ovvero, su quali basi e caratteristiche un'economia possa definirsi “digitale”.

L'espressione “economia digitale” è comparsa per la prima volta nel libro “*The Digital Economy: Promise and Peril of the Age of Networked Intelligence*” di Don Tapscott³ che nel 1995 anticipava l'ascesa della generazione di *internet* e l'impatto che questa nuova tecnologia avrebbe avuto sul mondo del *business*.

Il concetto di “*Digital economy*” è stato poi ripreso nel 2001 dall'economista americano Thomas Mesenbourg, il quale aveva identificato le tre componenti chiave dell'economia digitale:

- 1) Infrastruttura a supporto dell'*e-business*: ovvero l'insieme dell'hardware, del software, dei sistemi di telecomunicazione, delle reti e delle risorse di supporto;
- 2) *E-business*: vale a dire la vera e propria gestione del business mediata da computer collegati in rete, con tutto il corollario di processi informatizzati correlati;
- 3) *E-commerce*: ossia tutte le vendite on line che comportano il trasferimento delle merci.

L'economia digitale, dunque, è il risultato di un processo di trasformazione dovuto al diffondersi della ICT⁴. Grazie alla diffusione delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione è stata attuata una vera e propria rivoluzione tecnologica in tutti i settori dell'economia che ha migliorato i processi di business e potenziato l'innovazione. L'economia digitale non solo ha contribuito ad un adeguamento dei modelli di *business* tradizionali, ma ne ha anche creati di nuovi, come l'*e-commerce*, gli *app stores*, le pubblicità *online*, il *cloud computing*, le piattaforme e i servizi di pagamento *online*. In quest'ottica, l'economia digitale sta dividendo il mercato: da un

³ DON TAPSCOTT è un business executive, consulente e saggista canadese.

⁴ ICT è acronimo di *Information and Communications Technology*.

lato ci sono le imprese che, sfruttando la trasformazione digitale e si stanno rinnovando; dall'altro, ci sono tutte le imprese che sono in *stand by* perché ancora vincolate a logiche tradizionali.

Ai fini della presente disamina è importante comprendere, all'interno dell'economia digitale, che cosa sia il commercio elettronico e quali siano le implicazioni fiscali collegate ad esso.

Il Commercio elettronico è lo svolgimento di attività commerciali e di transazioni per via elettronica e comprende attività diverse quali la commercializzazione di beni e servizi per via elettronica, la distribuzione *on-line* di contenuti digitali, l'effettuazione per via elettronica di operazioni finanziarie e di borsa, gli appalti pubblici per via elettronica ed altre procedure di tipo transattivo della Pubblica Amministrazione.⁵

Il commercio elettronico o e-commerce consiste nella compravendita, nel marketing e nella fornitura di prodotti o servizi attraverso computer collegati in rete. Nell'industria delle telecomunicazioni si può intendere anche come l'insieme delle applicazioni dedicate alle transazioni commerciali.

Il significato del termine "Commercio elettronico" è mutato col passare del tempo. All'inizio esso indicava il supporto alle transazioni commerciali in forma elettronica, generalmente ricorrendo a una tecnologia denominata *Electronic Data Interchange* (EDI, introdotta alla fine degli anni settanta) per inviare documenti commerciali come ordine d'acquisto o fattura in formato elettronico.

In seguito vennero aggiunte delle funzioni che possono venire denominate in modo più accurato come "E-Commerce" l'acquisto di beni e servizi attraverso il World Wide Web ricorrendo a server sicuri (nota HTTPS, un apposito protocollo che crittografa i dati sensibili dei clienti contenuti nell'ordine di acquisto allo scopo di tutelare il consumatore) dove sono utilizzati carrelli elettronici e con servizi di pagamento online, attraverso carta di credito.

La definizione di *e-commerce* è stata ampliata dalla Commissione Europea includendo in essa «l'attività di contrattazione elettronica di merci e servizi, la distribuzione e la consegna online di contenuti digitali, il trasferimento elettronico di fondi, azioni e polizze elettroniche, le aste commerciali in rete, i servizi post-vendita, gli appalti

⁵ Definizione tratta dalla Comunicazione della Commissione UE 97/157.

pubblici, le attività di vendita diretta al consumatore. Include quindi sia prodotti che servizi e attività virtuali»⁶.

L'elaborazione e la trasmissione di dati avviene per via elettronica, ossia le parti interagiscono senza alcun contatto fisico e in assenza di mezzi cartacei⁷.

Il commercio elettronico comprende prodotti (prodotti di consumo), servizi (servizi d'informazione, servizi giuridici e finanziari) sia di tipo tradizionale (l'assistenza sanitaria e istruzione) che di nuovo tipo "centri commerciali virtuali"⁸.

Negli ultimi anni con la nascita dell'e-commerce, si è assistito ad una svolta epocale nel modo di "fare" commercio. Alla vecchia industria fatta di mattoni e cemento si è sostituita una "comunità elettronica" formata da nuove aziende che hanno rivoluzionato il mercato con modalità innovative di vendita dei loro prodotti. Quasi

⁶ Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, Proposta COM (97) 157., 15 aprile 1997, 28-36.

⁷ Altre definizioni di C.E. sono state date da HILL e WALDEN "attività commerciali condotte attraverso lo scambio di informazione generata, memorizzata, o comunicata con mezzi elettronici, ottici o similari, incluso EDI, e-mail, ecc." da HILL, WALDEN *The draft UNCITRAL Model Law for electronic commerce: issues and solutions*.

KALAKOTA, autore del libro "*Frontiers of Electronic Commerce*" definisce il Commercio Elettronico come "[...] una metodologia di *business* che si presta ad utenti commercianti e organizzazioni per ridurre i costi, migliorare la qualità dei prodotti e dei servizi e contemporaneamente ridurre i tempi di consegna. Questo si presta anche per ricercare e trovare efficacemente informazioni in risposta a qualsiasi domanda ed in supporto ad ogni decisione manageriale e aziendale".

Per KOSIUR "il commercio elettronico è un sistema che include non solo quelle transazioni che si manifestano nell'acquisto e nella vendita di beni e servizi al fine di generare ricavi, ma anche quelle transazioni che supportano la generazione di ricavi, quali la promozione della domanda, dell'offerta di assistenza di vendita e di servizio alla clientela, o lo sviluppo della comunicazione fra imprese"

Whinston in *Electronic Commerce* lo definisce come "il miglioramento dell'esecuzione delle transazioni di business nell'ambito dei vari network. Tale miglioramento può risultare in una più efficace performance, maggiore efficienza economica e maggiore rapidità dei processi di scambio. Più specificatamente, il commercio elettronico rende possibile realizzazione di transazioni basate su informazioni fra due o più parti mediante l'impiego di reti interconnesse.

P.W.G. KEEN, W. MOURGAYAR E T.TORREGROSSA in *The business Internet and Intranets* "[...] è il termine generale per definire un processo di acquisto e di vendita supportato da mezzi elettronici.

Secondo KOTLER commercio elettronico è "il termine generale per definire un processo di acquisto e di vendita supportato da mezzi elettronici"

Infine l'OCSE nell'*Electronic Commerce Opportunities and Challenges for Government* lo definisce come "il commercio elettronico si riferisce a tutte le forme di transazioni commerciali alle quali partecipano sia organizzazioni, sia individui, basate sull'elaborazione e la trasmissione di informazioni digitalizzate, ivi inclusi testi, suoni e immagini. Esso fa anche riferimento agli effetti che lo scambio elettronico di informazioni commerciali può avere sulle istituzioni e i processi che sono alla base e presiedono all'attività commerciali. Queste includono il management delle varie organizzazioni e i contratti commerciali, il quadro normativo e di regolamentazione, nonché gli altri aspetti rilevanti, quali finanziari, fiscali, ecc."

⁸ Fonte COM 97/157: *Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico*: tale definizione non è esaustiva nè accettata universalmente ma sembra quella che approssima meglio tale fenomeno.

tutte le aziende di e-commerce di maggior successo sono nate meno di cinque anni fa. Inoltre, il commercio elettronico mette tutti sullo stesso piano, abolendo i limiti materiali quali la mancanza di risorse tecnologiche, di personale e di capitali. È così che imprese di grandi dimensioni e piccole realtà si trovano a gareggiare fianco a fianco su un terreno comune. Ma per essere vincenti su Internet occorre reinventare il modo di presentarsi al mercato che in caso di e-commerce diventa planetario. L'azienda, per evitare che la presenza on line diventi infruttuosa, deve ripensare i flussi di fatturato, dare potere di scelta e fornire assistenza alla propria clientela.

Il commercio elettronico, in questo modo, non esaurisce la sua attività nella semplice conduzione della transazione ma, può anche abbracciare le altre fasi del rapporto commerciale: la ricerca e l'individuazione del potenziale cliente, la trattativa e la negoziazione, gli adempimenti e le scritture formali, la consegna elettronica del bene o del servizio ceduto, il pagamento.

Tale sistema non è una novità in senso assoluto in quanto le aziende si sono scambiate informazioni e transazioni su reti chiuse di tipo "proprietario" e con procedure telematiche basate su EDI (*Electronic Data Interchange*)⁹.

Il commercio elettronico dal punto di vista della filiera commerciale si suddivide in indiretto e diretto.

Il commercio elettronico è indiretto quando un bene tangibile, ordinato per via elettronica, deve essere fisicamente consegnato attraverso i canali tradizionali, attraverso il servizio postale o i corrieri commerciali dipendendo, perciò, dall'efficienza dei trasporti. Il commercio elettronico indiretto non può sfruttare pienamente le potenzialità di trasmissione delle reti telematiche, perché esso ha ad oggetto beni materiali e, quindi, incompatibili con la circolazione digitale della rete Internet. Un libro, ad esempio, se inteso nel suo formato cartaceo tradizionale, non può essere inviato all'acquirente tramite internet, ma occorrerà avvalersi di un corriere espresso per soddisfare la richiesta giunta al venditore per via telematica. In sostanza, questo tipo di commercio consente di combinare elementi *on line*, come l'ordine del bene, ed elementi *off line*, come la consegna del bene stesso. Queste combinazioni possono essere attuate in forme sempre convenienti per i soggetti del mercato, oltre

⁹Esempi di reti chiuse sono il sistema ODETTE nel settore automobilistico, EDIVIN in quello vinicolo e degli alcolici, EDITEX nel settore tessile, ECR (*Efficient Consumer Response*) in campo commerciale e molti altri sia a livello nazionale che europeo.

che assai diverse, potendosi ottenere commercializzazioni on line di prodotti apparentemente collocabili sul mercato in forma esclusivamente materiale.

Dato che questa forma non si differenzia sostanzialmente dalle normali vendite commerciali, la Commissione Europea intende applicare ad esso lo stesso trattamento IVA delle normali transazioni interne ed internazionali, consistente, in generale, nella detassazione dei beni in uscita dal territorio dello Stato e nella tassazione di quelli in entrata in detto territorio per essere destinati al consumo. Pertanto, per le vendite rientranti nel commercio elettronico indiretto valgono a tutti gli effetti le disposizioni fiscali interne, intracomunitarie ed internazionali nonché quelle doganali, ove applicabili.

Il commercio elettronico diretto si verifica quando in rete si realizzano tutte le fasi della transazione commerciale, compresa la fornitura di dati, suoni ed immagini direttamente presso la postazione dell'acquirente. Esso rappresenta l'aspetto più innovativo dello sfruttamento di Internet per finalità commerciali perché consente l'acquisizione sia di servizi, quali software, brani musicali e informazioni di ogni genere, sia di beni virtuali che non necessitano di un supporto fisico perché acquisibili per via telematica e "scaricabili" con la stampa o l'archiviazione ottica.

Nel commercio elettronico diretto i beni sono intangibili e sia la transazione che la consegna avvengono on-line ¹⁰. Tale sistema prescinde dai confini geografici nazionali. Il commercio elettronico diretto è, perciò, quello che si svolge interamente on line, e che ha ad oggetto beni immateriali che possono viaggiare attraverso le reti telematiche e, quindi, essere distribuiti senza necessità di ricorrere alle forme tradizionali di trasporto. Si pensi, ad esempio, ad un servizio di accesso ad una banca dati su Internet per professionisti del diritto, oppure all'acquisto di un software che può essere scaricato dall'acquirente sul proprio computer. L'immaterialità, in altri termini, è l'elemento che caratterizza questo tipo di commercio elettronico: se l'oggetto del contratto è immateriale e, dunque, compatibile con l'ambito digitale di circolazione della rete Internet, nulla impedisce che l'operazione possa svolgersi interamente in forma dematerializzata.

¹⁰ Il commercio elettronico diretto coinvolge servizi come assistenza sanitaria telematica, pagamenti per via elettronica per l'acquisto di un biglietto di un treno o di un teatro, filmati o video *on demand*, accesso ad archivi o database, formazione professionale, servizi bancari on-line, assistenza tecnica.

Tale modo di operare fa sì che la prestazione sia essenzialmente automatizzata e l'intervento umano minimo¹¹.

Esaurendo l'operazione commerciale in un circuito virtuale, si possono combinare le potenzialità telematiche del bene oggetto del contratto con quelle del mercato di Internet in cui esso può circolare: da questa combinazione nasce un'operazione più veloce ed economica.

Pertanto, quando si parla di *e-commerce* diretto, è importante individuare puntualmente i servizi che rientrano in questa disciplina. A tale scopo si deve prendere a riferimento quanto contenuto nell'Allegato II della Dir. 2006/112/CE, nonché i servizi esplicitati, all'interno dell'Allegato I del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011, così come modificato dal successivo Reg. d'esecuzione UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013¹².

Poiché la normativa fiscale relativa all'*e-commerce* diverge significativamente a seconda della tipologia di commercio elettronico considerata, è necessario dividerlo ulteriormente dal punto di vista delle aree operative in:

- *Business to business*;
- *Business to consumer*;
- *Business to Pubblica Amministrazione*.

¹¹ Cfr. l'art.11 del regolamento ce del 17/10/2005, n.1777/2005 e r.m. 15/11/2004, n.133/e; 21/7/2008, n.312/e.

¹² I servizi che rientrano nella disciplina del commercio elettronico diretto sono a) la fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature che comprendono: Hosting di siti web e di pagine web; Manutenzione automatica di programmi, remota e on line; Amministrazione remota di sistemi; Conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente; b) fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste e fornitura di software e relativo aggiornamento in cui rientrano l'accesso o lo scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti; Banner blocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari; Driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti; Installazione automatica on line di filtri per i siti web; Installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls); c) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati che comprende l'accesso o lo scaricamento di temi dell'interfaccia grafica; l'accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi; contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche; abbonamento a giornali o riviste on line; siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web; notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line; informazioni on line generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo; fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web.

Nel commercio *Business to business* si utilizzano le reti private “intranet”, in cui l’impresa effettua ordini ai propri fornitori, contatta i clienti, spedisce e riceve fatture ed effettua pagamenti.

In questo tipo di attività i rapporti commerciali coinvolgono un numero limitato di soggetti, gli importi delle transazioni sono mediamente elevati e vengono gestiti in modalità off-line.

Business to consumer si tratta di vendite al dettaglio di beni e/o servizi, ed ha subito un forte incremento con l’introduzione del World Wide Web si tratta di un vero e proprio shopping on line su Internet. Le figure coinvolte sono da un lato il produttore e dall’altro il consumatore, cioè un soggetto che non agisce nell’ambito della propria attività commerciale o professionale. Si predispone un catalogo elettronico dei prodotti e/o servizi che il produttore vende, e l’acquirente ha a disposizione un carrello virtuale che contiene tutti gli articoli selezionati. Per completare la transazione l’acquirente fornirà i suoi dati anagrafici e le altre informazioni richieste dal venditore, inviandoli ad una banca insieme agli estremi della sua carta di credito.

Business to Publica Amministrazione, è un settore in pieno sviluppo riguarda la raccolta automatizzata delle dichiarazioni e i loro pagamenti, nonché la gestione delle gare d’appalto, un esempio è il sito del Ministero delle Finanze. *Consumer to Publica Amministrazione* anche tale tipo è in pieno sviluppo e rende possibile ai cittadini accedere direttamente alle informazioni o alle pratiche direttamente da casa, definita anche “democrazia elettronica”. Questo è un settore molto importante, soprattutto in quei Paesi dove l’inefficienza degli apparati pubblici è assai diffusa, poiché consente di eliminare i vizi e i ritardi nello svolgimento degli adempimenti legati al polveroso ambito cartaceo sostituendo questi ultimi con più agili ed economici servizi elettronici al cittadino. In effetti, attraverso i servizi elettronici, si possono ottenere preziosi benefici per i cittadini: ad esempio Carte di identità in tempo reale, certificati anagrafici allo sportello Bancomat, le pratiche possono essere evase attraverso collegamenti telematici al sistema comunale, i pagamenti possono essere effettuati tempestivamente ai fornitori del Comune o di altri Enti. Anche le informazioni fiscali e previdenziali sono indirizzate verso il cittadino con sportelli informativi installati in tutta Italia. In particolare, presso il sito del Ministero delle Finanze, si possono ottenere informazioni sui rimborsi IRPEF e sulla richiesta di duplicato del tesserino di codice

fiscale, sui rimborsi Iva, le rendite catastali, le aliquote ICI, i codici delle attività economiche, le dogane. È stato attivato anche il servizio Fisco-on-line per ottenere informazioni fiscali via telefono.

La novità si ha nelle dimensioni del fenomeno il quale interessa un numero illimitato di soggetti, che non sono solo aziende ma coinvolgono consumatori, istituzioni pubbliche e finanziarie.

D'altra parte il commercio elettronico può essere considerato come una estensione della vendita per corrispondenza. Il commercio elettronico, svolto tramite *Internet* presenta innumerevoli vantaggi come: la velocità con cui si conclude la transazione, poiché è possibile concludere un contratto con pochi "*click*" su delle schermate che si presentano all'acquirente; effettuare un vero e proprio shopping *on line*, in altre parole confrontare tutte le possibili offerte e condizioni di vendita.

I vantaggi anche dal lato dell'offerta sono molteplici, come ad esempio la disintermediazione e quindi la possibilità di raggiungere direttamente il consumatore senza necessità d'intermediari, o raggiungere mercati lontani senza dover affrontare i numerosi problemi dell'apertura di una filiale in un paese estero. Per tale ragione se lo consideriamo riferito ad Internet allora si potrà parlare I-commerce, perciò nella nostra analisi quando si farà riferimento al commercio elettronico si riferirà considerandolo come *I-commerce* ovvero *Internet commerce*.

Il commercio elettronico ha come obiettivo principale quello di svincolare il mercato da fattori temporali e spaziali con le conseguenze che ne derivano. Il compratore non è più vincolato ad orari predefiniti e non si deve preoccupare di raggiungere fisicamente il luogo dove avviene la vendita, la possibilità di monitorare e selezionare i prezzi più convenienti che l'offerta propone, d'altra parte per il produttore/venditore si ha una razionalizzazione dei processi tradizionali, in pratica una rivoluzione delle politiche di *supply-chain*, e conseguentemente un aumento della competitività e delle barriere all'ingresso.

1.2 PROFILI NORMATIVI SULL'ELUSIONE E SULL'EVASIONE FISCALE NEL SETTORE DELL'ECONOMIA DIGITALE

Nell'economia moderna l'evasione fiscale rappresenta indubbiamente uno dei principali problemi che ogni Stato è chiamato ad affrontare.

L'evasione fiscale consiste nell'insieme dei sistemi messi in atto per violare le norme impositive al fine di ridurre o eliminare il prelievo fiscale da parte dello Stato¹³. Secondo autorevole dottrina¹⁴ l'evasione è sia un fenomeno economico che un fenomeno giuridico, pertanto può essere oggetto di sanzione sia sul piano amministrativo che penale, in funzione della misura dell'importo di imposte e tasse non versate allo Stato e a seguito del mancato rispetto delle norme tributarie.

Con l'evasione si ottiene una riduzione dell'onere tributario *diretta e a posteriori*: “diretta” poiché l'evasore “*non modifica legalmente la struttura del presupposto*”¹⁵, ma si limita a evitarne illegalmente le conseguenze; “a posteriori” poiché quando il comportamento evasivo è messo in atto il fatto imponible si è già verificato e l'obbligazione è già sorta. Un discorso diverso merita l'elusione: un comportamento differente rispetto all'evasione sia sul piano normativo che sanzionatorio¹⁶.

Il concetto di elusione fiscale non è assoluto, ma relativo. Nel caso specifico, tale relatività è sinonimo di dipendenza da un modello legislativo ricorrente. Per descrivere la forma di questa dipendenza si può dire, con un'espressione mutuata dal linguaggio matematico, che l'elusione fiscale è *funzione diretta* della quantità e della qualità delle norme che compongono il sistema tributario. A seconda del contesto normativo in cui si sviluppa, l'elusione ha, dunque, evidenze quantitative diverse, graduabili su un'ampia scala di valori.

Occorre precisare, però, che l'assunzione della qualità delle norme come parametro nella rappresentazione dei rapporti tra elusione e struttura della legge

¹³ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 111.

¹⁴ A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'“abuso del diritto” entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2007, 735.

¹⁵ Cfr. G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, 171.

¹⁶ Cfr. A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, op.cit, 15 e ss.

fiscale, non intende riproporre la questione della natura formale o sostanziale delle leggi tributarie.

Eludere significa *aggirare*. Ma l'assenza di una definizione legislativa, colloca tale figura in una "zona grigia"¹⁷, in cui la linea di demarcazione tra vietato e consentito è spesso difficile da tracciare.

L'assegnazione di una precisa dimensione concettuale al fenomeno dell'elusione fiscale è compito assai arduo. Ai caratteri di astrattezza e sfuggevolezza che fisiologicamente accompagnano il fenomeno in esame, rendendolo concetto "quasi" privo di una propria essenza, bisogna aggiungere l'inesistenza nel sistema tributario italiano di una definizione positiva e generale del fenomeno, cui fa eco, ai fini dell'inquadramento del problema, un apporto limitato e discontinuo della giurisprudenza.

Questo non significa che il problema dell'elusione sia stato ignorato dal legislatore fiscale, tutt'altro: l'assenza di una precisa definizione del fenomeno è la conseguenza di una consapevole scelta, in quanto *"affrontare il problema dell'evasione legale attraverso una enunciazione di principio, di interpretazione nè facile nè sempre equa, è praticamente impossibile"*¹⁸.

Tuttavia, l'assenza di una definizione o previsione positiva non solo accentua l'evanescenza della figura, ma impone di guardare al fenomeno elusivo non già come ad una "categoria formale", bensì come ad una mera "categoria logica", elaborata in funzione descrittiva, con la quale ci si riferisce all'insieme di possibilità di aggiramento delle norme attuabili dal soggetto passivo di fronte al sorgere dell'onere tributario¹⁹.

Ciò premesso, si può tentare di fornire una definizione, che serva a riassumere alcuni importanti punti di vista sotto i quali analizzeremo il fenomeno.

Così, l'elusione consiste nell'insieme delle tecniche e dei comportamenti del soggetto passivo di imposta che impedisce, in tutto o in parte, il sorgere della

¹⁷ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992.

¹⁸ Questa è l'opinione della Commissione di studio della riforma tributaria, riportato da COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano 1964, 145.

¹⁹ Conformemente S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale (Il problema dell'elusione fiscale)*, Padova, 1992, 132; e anche A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna 1996, secondo il quale "L'elusione costituisce una categoria logica di origine dottrinale, che racchiude il complesso delle tecniche e dei comportamenti posti in essere dal soggetto passivo al fine di aggirare e render vane norme tributarie impositive".

fattispecie legale imponibile, mediante l'uso accorto di istituti giuridici, con il risultato di far ricadere la capacità contributiva sotto una configurazione giuridica diversa da quella sua propria, al fine di ridurre o di annullare l'onere tributario ²⁰.

In generale, l'essenza del comportamento elusivo è quella di ritorcere la forma di una regola contro la sua finalità sostanziale ²¹ ed eludere significa quindi mettere in scacco una norma (tributaria) con astuzie, come del resto suggerisce l'etimo latino che racchiude il riferimento al gioco ²².

Elusore è, perciò, colui che regola i propri affari mediante fattispecie civilistiche, con il principale o l'esclusivo scopo di ridurre il proprio onere fiscale, senza che questo determini alcuna violazione di legge.

Stando così le cose, l'elusione è un fenomeno lecito e l'aggiramento della fattispecie astratta, che distoglie la norma elusa dal suo ambito di applicazione, appare espressione dell'abilità delle parti. Infatti, si afferma che non esiste alcuna differenza ontologica fra il preordinato aggiramento della fattispecie legale e la decisione di non realizzare la fattispecie imponibile attraverso la rinuncia o sospensione dell'attività fiscalmente rilevante, comportamento quest'ultimo la cui legittimità è di evidente chiarezza.

La problematica inerente l'elusione fiscale, finora ricondotta all'interno dei confini ordinamentali nazionali, può ovviamente essere estesa al di là di tale prospettiva in un'ottica internazionale e comunitaria.

Questa nuova prospettiva si giustifica in relazione all'accresciuto e crescente ruolo giocato dalla variabile fiscale rispetto al fenomeno dell'internazionalizzazione delle attività economiche.

In un ambiente, caratterizzato da una sempre maggiore integrazione internazionale, le imprese e gli imprenditori ²³ si trovano di fronte ad un numero

²⁰ In tal senso E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, traduzione a cura di FORTE, Milano 1954, 27, per il quale "si ha elusione di imposta allorquando, attraverso un determinato procedimento intenzionale fin dal principio, venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta".

²¹ Cfr. A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, cit., 22.

²² Cfr. S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit., 132.

²³ È interessante notare come il fenomeno dello sfruttamento delle possibilità che scaturiscono dalla concorrenza fiscale tra gli stati, per lungo tempo appannaggio esclusivo, in ragione della loro stessa organizzazione, delle imprese multinazionali, sia ad oggi, a seguito della citata maggiore integrazione delle economie, una via percorribile anche per le imprese di medie e piccole dimensioni, per le quali le risorse tecniche e il possesso delle informazioni in genere non costituiscono più una barriera all'entrata per la gravosità del relativo costo.

sempre maggiore di alternative percorribili, nonché ad una crescente numerosità delle opportunità, per le quali la variabile fiscale assume un peso spesso rilevante.

Se è vero che le scelte di investimento e di disinvestimento non vengono effettuate solo sulla base di mere considerazioni di natura fiscale, è altrettanto vero che i differenziali impositivi esistenti nei vari paesi sono stati oggetto di crescente attenzione da parte degli addetti al *planning* delle imprese multinazionali, in quanto fonte di rendita posizionale determinante per la minimizzazione dei costi e per il successo competitivo²⁴.

La diffusione dell'economia digitale e dell'*e-commerce*, grazie alle lacune esistenti a livello fiscale nelle legislazioni dei diversi Stati, ha notevolmente contribuito allo sviluppo di fenomeni elusivi ed evasivi, che permettono di ottenere una riduzione del carico fiscale delle transazioni effettuate.

Legati al commercio elettronico ci sono innumerevoli aspetti problematici, come ad esempio l'individuazione della residenza del soggetto che opera nelle transazioni, l'esistenza o meno di una stabile organizzazione o ancora il rifugio in paradisi fiscali, collegato al fenomeno del *transfer pricing*. Tutti questi fenomeni, strettamente connessi fra loro, originano dalla natura extra-territoriale tipica delle operazioni di commercio elettronico.

Le transazioni virtuali, per la loro natura astratta, lasciano poche tracce individuabili della concretizzazione dell'operazione, rendendo enormemente arduo il controllo del pagamento delle imposte relative a tali operazioni e dell'identificazione del luogo ove il reddito è stato prodotto e dunque rende incerta l'identificazione delle norme di quale Paese debbano essere utilizzate ai fini impositivi.

L'Unione europea da tempo affronta le problematiche legate all'economia digitale, con l'intenzione di dare vita ad un quadro normativo basato sulle norme adottate in campo internazionale.

²⁴Cfr. A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, cit., 49.

1.3 L'OCSE

L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, il cui acronimo in Italia è OCSE, è nota in inglese come *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) e in Francia come *Organisation de coopération et de développement économiques* (OCDE).

L'OCSE è un organismo internazionale che si occupa di sviluppo economico, è una sorta di assemblea consultiva che offre ai Governi la possibilità di incontrarsi per collaborare, scambiandosi esperienze e cercando soluzioni a problemi comuni.

Tale organismo è stato istituito il 14 dicembre 1960 in sostituzione dell'OECE²⁵ nato nel periodo immediatamente successivo alla seconda guerra mondiale con l'obiettivo di dare vita a forme di collaborazione e coordinamento in campo economico tra le varie nazioni europee.

I paesi coinvolti inizialmente erano venti, tra cui l'Italia, ad oggi i Paesi membri sono 37. L'OCSE, ha sede a Parigi e si avvale di un Segretariato a cui fanno capo oltre 300 tra Comitati, sotto-Comitati, Gruppi di lavoro e Gruppi di esperti, ai quali prendono parte i delegati delle amministrazioni e degli enti dei Paesi membri.

Il Segretario Generale è, dal 1° giugno 2006, il messicano Angel Gurría, confermato per il terzo mandato quinquennale fino al 2021. Il Segretario Generale è coadiuvato da quattro Vice Segretari Generali e da un Capo Gabinetto e Sherpa G20.

Il precipuo compito dell'OCSE è quello di promuovere, a livello globale, le politiche al fine di migliorare il benessere economico e sociale dei cittadini, favorendo l'integrazione dei mercati e la realizzazione dei più alti livelli di crescita economica e di occupazione sostenibile, nonché incoraggiando gli investimenti e la competitività e mantenendo al tempo stesso la stabilità finanziaria.

²⁵ OECE è acronimo di Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea. Fu istituita il 16 aprile 1948 con la finalità di controllare la distribuzione degli aiuti statunitensi previsti dal Piano Marshall per la ricostruzione dell'Europa dopo la seconda guerra mondiale e favorire la cooperazione e la collaborazione fra i Paesi membri.

L'Organizzazione si rivolge alle Amministrazioni dei Governi dei Paesi membri affrontando tematiche che attengono a numerosi settori, tra cui quello economico, finanziario e sociale²⁶.

A far data dalla sua istituzione, l'OCSE ha posto in essere circa 450 strumenti giuridici sostanziali²⁷. Questi includono gli Atti dell'OCSE ossia le decisioni e le raccomandazioni adottate dal Consiglio dell'OCSE in conformità con la Convenzione dell'OCSE e altri strumenti giuridici sviluppati nell'ambito dell'OCSE quali le Dichiarazioni e gli accordi internazionali.

Le caratteristiche intrinseche dell'economia globalizzata e digitale, hanno influito in modo negativo sull'applicazione della tradizionale disciplina di fiscalità internazionale, che non è riuscita ad adattarsi tanto velocemente alle trasformazioni del contesto economico.

Le difficoltà maggiori si sono riscontrate nell'applicazione delle normative fiscali al contesto dell'economia digitale, al punto che alcune grandi multinazionali digitalizzate utilizzano pratiche di natura elusoria sfruttando le asimmetrie normative tra gli ordinamenti fiscali degli Stati e le lacune presenti nella generalità delle convenzioni contro la doppia imposizione.

Infatti, l'OCSE ha da sempre osservato che i Governi perdono sostanziali entrate fiscali a causa degli strumenti elusivi utilizzati dalle imprese per spostare i ricavi verso località a più mite imposizione mentre “le imprese multinazionali vengono accusate di

²⁶ Cfr. https://www.esteri.it/mae/it/politica_estera/organizzazioni_internazionali/ocse.html#struttura, ultima consultazione 02.07.2020.

²⁷ Tutti gli strumenti sostanziali dell'OCSE, sia attualmente in vigore sia quelli abrogati, sono elencati nel Compendio online degli Strumenti Giuridici dell'OCSE e sono suddivisi in cinque categorie:

1) Decisioni: sono strumenti giuridicamente vincolanti per tutti i membri ad eccezione di quelli che si astengono al momento dell'adozione. Pur non essendo dei trattati internazionali, implicano lo stesso tipo di obblighi legali. Gli Stati aderenti sono obbligati a mettere in atto le decisioni e devono adottare le misure necessarie per tale attuazione;

2) Raccomandazioni: sono strumenti non giuridicamente vincolanti, pur avendo una grande forza morale, attribuita dalla prassi, come rappresentazione della volontà politica degli aderenti;

3) Dichiarazioni: sono strumenti giuridici predisposti all'interno dell'Organizzazione, solitamente all'interno di un organismo sussidiario. Il più delle volte statuiscono principi generali o obiettivi a lungo termine, hanno un carattere solenne la loro adozione avviene nelle riunioni ministeriali del Consiglio o dai Comitati dell'Organizzazione;

4) Accordi internazionali: sono strumenti giuridici negoziati e conclusi nell'ambito dell'Organizzazione, risultano essere legalmente vincolanti per le parti;

5) Accordi, Intese e altri: sono strumenti sostanziali *ad hoc*, che vengono utilizzati di volta in volta e a seconda delle necessità.

eludere le imposte in tutto il mondo e soprattutto nei Paesi in via di sviluppo, dove le entrate fiscali sono fondamentali per consolidare lo sviluppo di lungo termine”²⁸.

A tal proposito, il 12 febbraio del 2013 con un primo rapporto “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, l’OCSE ha messo in luce le problematiche concernenti l’erosione della base imponibile, suggerendo l’adozione di criteri idonei a contrastare il *Profit Shifting*. Successivamente, il 19 luglio 2013, l’OCSE ha pubblicato l’“*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” un piano d’azione in cui si suggerivano i principali interventi che i Governi nazionali dovevano effettuare per contrastare l’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. Il progetto, noto come BEPS²⁹, intendeva impedire l’eccessiva riduzione dell’utile imponibile e il trasferimento artificiale degli utili in Paesi a tassazione bassa o nulla. Inoltre, si occupava della nozione di stabile organizzazione e delle norme sui trasferimenti *intercompany*, dell’abuso dei trattati contro la doppia imposizione e del regime fiscale delle *controlled foreign company* (CFC), nonché della *digital economy*. Il piano d’azione dell’Organizzazione intendeva porre un freno all’evasione fiscale internazionale e allo spostamento dei profitti verso Paesi a bassa fiscalità attraverso pianificazioni fiscali aggressive elaborato in ambito OCSE.

A seguito delle raccomandazioni dell’OCSE del 2015 è stata emanata la direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016 nota come *Anti Tax Avoidance Directive* – ATAD 1, facente parte del pacchetto anti elusione approvato dalla Commissione Europea per introdurre negli Stati membri un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale. Gli Stati non sono costretti ad aderire alla Convenzione BEPS, tuttavia l’adesione pur essendo facoltativa è caldeggiata dall’OCSE e dal G20 che la ritengono uno strumento efficiente per attuare le raccomandazioni BEPS relative alle convenzioni fiscali. La Convenzione contiene disposizioni che assicurano una certa flessibilità nell’applicazione con l’intento di permettere al maggior numero possibile di Stati e territori di utilizzare la Convenzione BEPS per modificare le CDI in vigore.

Il 22 giugno 2017 l’OCSE ha pubblicato il documento “*Public Discussion Draft on Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments*”,

²⁸ Cfr. OECD, 2013b, 13.

²⁹ BEPS è acronimo di *Base Erosion and Profit Shifting*

contenente nuove linee guida concernenti determinazione e l'imputazione dei redditi delle stabili organizzazioni.

L'OCSE ha previsto nel settore della tassazione dell'economia digitale, nel corso del tempo, una serie di soluzioni alternative, alcune finalizzate a tassare gli utili delle imprese digitali secondo gli ordinari canoni dell'imposizione sui redditi, ed altre che invece sono orientate diversamente rispetto a tale forma tradizionale di imposizione.

Nel novero delle imposte sui redditi l'OCSE ha vagliato, in particolare, l'ipotesi di dare vita a un nuovo criterio di collegamento impostato su una "presenza digitale significativa" dell'impresa nell'economia di un Paese diverso da quello di residenza; tale presenza digitale si individua attraverso dei parametri, tra cui l'esistenza di un numero cospicuo di contratti per la fornitura di servizi conclusi tra l'impresa e soggetti fiscalmente residenti nel Paese interessato, l'utilizzo in modo ampio ed esteso dei servizi dell'impresa nel Paese o, ancora, la presenza di un numero considerevole di pagamenti eseguiti dagli utilizzatori individuati nel Paese dei servizi dell'impresa³⁰.

Un'ulteriore ipotesi considerata in sede OCSE è stata quella incentrata sulla possibilità di applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui pagamenti effettuati da soggetti in un determinato Stato ed a titolo di corrispettivo di beni digitali o di servizi prestati dalle imprese dell'economia digitale residenti in Stati diversi³¹. Tale ipotesi avrebbe costituito una valida alternativa a quella della stabile organizzazione: la materiale applicazione della ritenuta, sarebbe affidata agli intermediari finanziari che intervengono nell'attuazione dei pagamenti per i beni venduti o i servizi prestati dalle imprese digitali.

Nonostante tutto, a seguito di approfonditi studi, l'OCSE è giunto alla conclusione che le criticità tributarie riferite alle imprese dell'economia digitale sono strettamente connesse a quelle che si pongono per la tassazione delle imprese multinazionali "tradizionali" e, pertanto nessuna delle modifiche proposte porterebbe ad un risultato rilevante in tema di tassazione dell'economia digitale. In un'ottica di lungo termine la

³⁰ Sull'argomento si veda, documento OCSE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, cit, 107 ss.

³¹ Cfr. A. PERSIANI, *Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati*, in *Diritto mercato tecnologia*, fascicolo n. 1 (gennaio – aprile 2016), 178 e ss.

soluzione auspicata dall'OCSE è sempre stata quella di un rafforzamento delle norme antielusive e sulla modifica delle nozioni di stabile organizzazione materiale e personale e al di fuori, dunque, dell'approvazione di regole ad hoc per le imprese dell'economia digitale. Di questa prospettiva ci si occuperà nel prosieguo della trattazione.

1.4 LE MISURE EUROPEE DI CONTRASTO AI FENOMENI ELUSIVI

In tema di economia digitale l'UE si è sempre orientata alla ricerca di un regime fiscale equo e favorevole alla sua diffusione³².

A partire dal 2012 la Commissione europea ha presentato al Consiglio e al Parlamento della UE il piano di azione finalizzato alla lotta alla frode fiscale, all'evasione e alla pianificazione fiscale aggressiva³³. Il Piano d'azione presentato il 6 dicembre 2012 comprendeva due Raccomandazioni: la Raccomandazione C(2012)8805 relativa alla *good governance* fiscale che ha come obiettivo il contrasto ai paradisi fiscali, e la Raccomandazione C(2012)8806, relativa alla *aggressive tax planning* con cui si invitano gli stati membri ad intervenire sulle lacune giuridiche che le imprese sfruttano per sottrarsi o aggirare gli obblighi tributari.

Con tali Raccomandazioni l'obiettivo della Commissione Europea è quello di rimediare ai casi in cui il contribuente trae dei vantaggi fiscali organizzando i propri affari in modo da non incorrere in alcuna tassazione in nessuna delle giurisdizioni fiscali in cui opera.

L'idea di fondo è quella di adottare *“una norma generale anti-abuso, adattata alle situazioni nazionali, alle situazioni transfrontaliere limitate all'Unione e alle situazioni che coinvolgono Paesi terzi”*.

Nel prosieguo, la commissione Europea, con l'obiettivo di definire un sistema di tassazione adeguato e per contrastare proporzionalmente i fenomeni elusivi, ha varato la Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio, del 12 luglio 2016³⁴ che fa parte del pacchetto anti elusione (*Anti Tax Avoidance Package*) al fine di introdurre negli Stati membri un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale.

³² M. LEO, *La Tassazione della Digital Economy* - Seconda edizione - Aggiornata con Legge n. 145 del 30 dicembre 2018, Lido di Ostia, Gennaio 2019, 41.

³³ Cfr. P. VALENTE, L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione occulta. Profili applicativi nelle verifiche*, Milano, 2013, 319.

³⁴ Tale Direttiva è nota come *Anti Tax Avoidance Directive – ATAD 1* e la direttiva (UE) 2017/952 del Consiglio del 29 maggio 2017 (c.d. *Direttiva ATAD II*), recante modifica della Direttiva (UE) 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i paesi terzi.

La Direttiva si basa sulle Raccomandazioni dell'OCSE del 2015 orientate ad affrontare l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili: le azioni previste intendono contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva ed evitare lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso altri con pressione fiscale bassa o nulla da parte delle imprese multinazionali. L'idea è quella di stabilire delle regole uniche e trasparenti che possono essere condivise a livello internazionale.

Il pacchetto antielusione persegue tre obiettivi fondamentali: 1) garantire l'effettiva tassazione nell'UE; 2) migliorare la trasparenza fiscale; 3) assicurare condizioni di concorrenza uniformi.

L'idea è quella di contrastare i sistemi più diffusi di elusione fiscale attraverso misure giuridicamente vincolanti allo scopo di rendere effettivo il principio secondo il quale ogni società paga le imposte dove realizza i propri profitti.

Inoltre, in occasione dell'ECOFIN ossia della riunione informale del Consiglio dei Ministri delle finanze dell'UE tenutosi a Tallinn in Estonia nel settembre del 2017³⁵, Germania, Francia, Italia e Spagna hanno sottoscritto una proposta congiunta, sotto forma di dichiarazione politica, in merito all'esigenza di dare vita ad un'iniziativa legislativa per la tassazione della *web economy*. Nel corso della riunione, la proposta è stata poi sottoscritta da altri sei Paesi: Austria, Bulgaria, Grecia, Portogallo, Slovenia e Romania. I paesi coinvolti hanno proposto l'introduzione della "*equalisation tax*" sui profitti generati dalle imprese che operano *on line* in Europa, in piena sintonia con le proposte di introduzione della "base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società"³⁶ e della "base imponibile comune per l'imposta sulle società"³⁷.

Il 21 settembre 2017 è stata adottata la comunicazione COM(2017) 547 "*A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*", nella quale sono state evidenziate i possibili approcci dell'UE alla tassazione dell'economia digitale.

Nel documento è stata evidenziata l'importanza del processo di digitalizzazione per le imprese, ma anche la necessità di apposite regole fiscali affinché tutte le imprese,

³⁵ <https://www.eu2017.ee/political-meetings/ECOFIN>.

³⁶ *Common Consolidate Corporate Tax Base* – CCCTB.

³⁷ *Common Corporate Tax Base* – CCTB.

anche le più piccole, possano beneficiarne poiché la digitalizzazione ha modificato “la natura degli scambi rendendo meno nette le distinzioni tra beni e servizi”.

Altresì, il documento ha messo in luce alcune criticità quali lo squilibrio del livello di digitalizzazione che varia da settore a settore, soprattutto tra i settori dell'alta tecnologia e quelli più tradizionali, come pure tra Stati membri e Regioni e le notevoli disparità tra le grandi imprese e le PMI.

Pertanto, sono stati presentati gli obiettivi e le linee guida per un'impostazione globale in materia di tassazione che risponda ai criteri di equità, competitività, integrità e sostenibilità.

Attraverso l'equità si fa in modo che gli utili delle imprese siano tassati là dove il valore viene creato mentre la competitività serve a creare il giusto contesto fiscale per permettere alle start-up e alle imprese di espandersi e svilupparsi all'interno di un mercato unico. Attraverso l'integrità del mercato unico si giunge ad una soluzione comune che permette di evitare misure unilaterali il cui unico effetto è quello di destabilizzare il funzionamento del mercato unico. Infine la sostenibilità ha la finalità di garantire che il sistema di tassazione delle imprese sia duraturo nel tempo.

Il 21 marzo 2018, la Commissione europea ha presentato la Comunicazione intitolata “*È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*” (COM (2018) 146 final) nella quale sono state descritte le proposte del pacchetto per la tassazione dell'economia digitale. Il “pacchetto” prevede due proposte di Direttiva: la Direttiva COM(2018)147 final che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa e, dunque, sulla c.d. “stabile organizzazione digitale” e la Direttiva COM(2018)148 final relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali e, cioè, sulla c.d. “Interim Web Tax” o ISD. Il “pacchetto” include altresì una Raccomandazione agli Stati membri (*sulla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*) C(2018)1650), affinché includano la soluzione *comprehensive* nelle proprie convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini di un'implementazione a livello globale.

Per ciò che concerne il concetto di “presenza digitale significativa” la proposta di Direttiva COM (2018) 147 precisa che sussiste una “presenza digitale significativa” in uno Stato membro se, nel periodo d'imposta, un'entità fornisce servizi digitali tramite

un'interfaccia e ricorrano uno o più dei seguenti criteri: a) i ricavi totali ottenuti nel corso di tale periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato superano 7.000.000 EUR; b) il numero di utenti di uno o più di tali servizi digitali è superiore a 100.000; c) il numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali che sono conclusi dagli utenti situati nello Stato membro considerato è superiore a 3.000.

È bene precisare che l'art. 3 della proposta di Direttiva COM (2018) 147 qualifica come "servizi digitali" "i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo".

CAP. 2 IL CONTRASTO ALL'ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE: IL RUOLO CENTRALE DELL'OCSE

2.1 GLI ELEMENTI CARATTERIZZANTI L'ELUSIONE FISCALE INTERNAZIONALE DELL'ECONOMIA DIGITALE

Nell'arco degli ultimi anni l'elusione fiscale internazionale è un problema che ha assunto una dimensione crescente, dovuto soprattutto allo sviluppo dell'economia globalizzata. L'elusione fiscale è un problema che necessita di soluzioni globali e approcci comuni internazionali che garantiscano una tassazione effettiva.

A livello globale il digitale ha iniziato a ridefinire i confini tra i mercati, a dar vita ad aziende divenute *leaders* in settori di cui nemmeno facevano parte fino a pochi anni prima, a creare nuovi segmenti dovuti allo sviluppo delle grandi piattaforme di incontro fra domanda e offerta.

Le amministrazioni fiscali dei singoli Stati hanno dovuto reagire approntando strumenti normativi e di controllo al fine di delimitare l'erosione della propria base imponibile. Le basi del sistema internazionale di imposizione fiscale, da sempre hanno individuato nella "stabile organizzazione" il principio per tassare un'azienda in un determinato paese e nei "prezzi di trasferimento"³⁷ una base per poter attribuire dei profitti alle affiliate.

L'economia digitale si caratterizza soprattutto il fatto che i servizi venduti sono intangibili ed i clienti sono contattati e concludono contratti via internet, pertanto diventa difficile individuare con esattezza il luogo ove il reddito prodotto debba essere assoggettato a tassazione.

È palese che in questa prospettiva le aziende digitali possono vendere prodotti e servizi in un paese evitando completamente il suo sistema fiscale.

Nei Paesi industrializzati, tra cui Italia, la nozione di stabile organizzazione è considerata come centro di imputazione di situazioni giuridiche attive e passive e determina l'assoggettamento a tassazione del non residente che opera nel Paese con tale forma organizzativa.

La stabile organizzazione integra, in questo contesto, il presupposto impositivo dato da un'attività economica svolta da un non residente sul territorio e permette di separare l'attività imponibile svolta da quella esercitata all'estero³⁸.

Prima della riforma operata nel 2003³⁹ nell'ordinamento italiano non si rintracciava alcuna definizione di stabile organizzazione e molti contrasti trovavano soluzione ricorrendo alla nozione generale contenuta nel Modello di Convenzione OCSE ovvero sulla base delle specifiche Convenzioni contro le doppie imposizioni.

L' art. 5 del Modello OCSE illustra due fattispecie di stabile organizzazione, quella materiale e quella personale.

La stabile organizzazione "materiale" è identificata come la "sede fissa d'affari", ovvero sia uno spazio fisico organizzato e stabilmente utilizzato da un'impresa per svolgere almeno una parte della sua attività nel territorio.

La stabile organizzazione "personale" si configura, invece, nel momento in cui un soggetto, cioè una persona fisica (e non una sede fissa d'affari), ha il potere di concludere contratti commerciali per conto di un'impresa estera.

³⁸ G. D'ALFONSO, *La stabile organizzazione fa il suo esordio in Italia*, in A&F, 10, 2003.

³⁹ Cfr. D. Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344.

2.1.1 LA STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE

Per configurarsi la stabile organizzazione materiale ai sensi dell'art.162 TUIR comma 1, devono essere presenti alcuni requisiti quali “la sede d'affari (*place of business test*), la staticità della struttura (*location test*), il diritto all'utilizzo della stessa (*right of use test*), lo svolgimento delle funzioni economiche e la stabilità territoriale e spaziale”⁴⁰. Il criterio della sede d'affari deve essere intesa in senso “fisico, utile e strumentale allo svolgimento dell'attività economica”, è irrilevante se i locali, infrastrutture o installazioni siano di proprietà, locate o comunque nella disponibilità ad altro titolo, anche gratuito⁴¹; deve essere fissa, sia in termini temporali, ovvero ci deve essere la volontà di costruire una sede permanente piuttosto che l'effettiva permanenza, sia spaziali, quindi uno spazio unico di cui si gode perché si ha la proprietà, l'affitto o un altro diritto; ci deve essere il collegamento diretto dell'attività svolta nello Stato con la sede d'affari⁴².

Pertanto, secondo la dottrina dominante gli elementi richiesti anche in ambito convenzionale, affinché possa configurarsi una stabile organizzazione materiale sono tre e possono essere definiti come oggettivi, soggettivi e funzionali⁴³.

Gli elementi oggettivi interessano i criteri di individuazione del luogo, fisso o meno, in cui l'attività viene svolta, quelli soggettivi riguardano il collegamento del soggetto con il luogo di svolgimento dell'attività ed il periodo in cui tale collegamento si manifesta; infine, l'elemento funzionale consiste nel tipo di attività, astrattamente idonea a produrre un reddito, svolta nel luogo fisso⁴⁴.

L'elemento oggettivo che configura una stabile organizzazione si identifica in una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano

⁴⁰ Cfr. C. RIGATO, G. LAZZARATO, *Stabile organizzazione*, in “Il Sole 24 Ore – Diritto 24”, 06 febbraio 2017.

⁴¹ N. GALIMI, *La stabile organizzazione materiale e personale*, in www.newsmercati.com, 2013.

⁴² G. GERACI, *I lineamenti della stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'Iva*, in www.rivista.ssef.it, n. 2, 2010, 2.

⁴³ P. ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1998, II, 105.

⁴⁴ M. GIORGI, *Stabile organizzazione: attività ausiliarie e preparatorie*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 15 febbraio 2017, 4.

essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia quindi adatta a rendere possibile in modo autonomo l'esercizio dell'attività economica.

Si identifica, poi, nella presenza umana l'elemento soggettivo: in dottrina sono state, a tal proposito sollevate delle eccezioni tanto che può essere considerata una stabile organizzazione una installazione completamente automatizzata come una macchina distributrice⁴⁵.

Perché si possa parlare di stabile organizzazione, la mera presenza dell'elemento oggettivo e dell'elemento soggettivo non è sufficiente: è, infatti necessaria la presenza dell'elemento funzionale, ovverosia la *business activity* astrattamente idonea alla produzione di un reddito⁴⁶.

Per recepire nell'ordinamento italiano le modifiche al modello OCSE apportate dall'Action 7 del progetto BEPS, con la Legge di Bilancio 2018 (articolo 1, comma 1010, lett. a) L.205/2017) il legislatore ha introdotto, all'articolo 162, comma 2, T, la lettera *f-bis*, che definisce stabile organizzazione: "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". Inoltre, al comma quattro dello stesso articolo, è stata introdotta la "*negative list*" del Modello OCSE ossia le attività che non rappresentano una stabile organizzazione nonostante vi sia il requisito della sede fissa d'affari. Vi è l'esclusione quando: "si usufruisce di una struttura per depositare, consegnare o esporre i beni dell'impresa; i beni sono presenti nel magazzino per il deposito, l'esposizione o la consegna; i beni si trovano nella struttura in attesa di essere modificati da un'altra impresa; la sede d'affari è strumentale alla raccolta di informazione; all'interno della struttura vengono poste in essere attività preparatorie o ausiliarie"⁴⁷. La *negative list* è stata oggetto di dibattito in dottrina⁴⁸, poichè si ritiene che la sua introduzione abbia contribuito a una pianificazione fiscale internazionale volta a erodere il potere di sovranità dello Stato, frammentando l'attività in più Paesi, in modo da configurarle come ausiliarie e spostare i profitti laddove l'imposizione è minore.

⁴⁵ F. GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1985, I, 391.

⁴⁶ Cfr. M. GIORGI, *Stabile organizzazione*, cit., 6.

⁴⁷ OCSE, *Commentaries on the articles of the model tax convention*, article 5, par. 4, 22.

⁴⁸ O. SALVINI, *La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS*, in *Rass. trib.*, 2016, 67.

Il concetto di presenza fisica stabile è del tutto inadeguato per arrivare a tassare i profitti dove vengono scambiati i servizi. Anche nel caso in cui vi siano stabilimenti fisici nel paese, l'attribuzione di profitti attraverso il sistema dei prezzi di trasferimento è resa assai complessa dal fatto che questi provengono da beni intangibili.

I beni dell'economia digitale non possiedono la caratteristica fondamentale della "materialità" propria della "installazione fissa d'affari": la natura immateriale ed intangibile di tali beni non permette di rispettare il requisito della stabilità.

2.1.2 LA STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE

Il quadro normativo relativo alla stabile organizzazione si completa con l'*agent clause* ovvero la stabile organizzazione personale disciplinata a livello convenzionale ai par. 5 e 6 dell'art. 5 del Modello OCSE che distinguono tra agenti dipendenti ed agenti indipendenti e nell'ordinamento interno ai co. 6 e 7 dell'art. 162 TUIR che disciplinano il ruolo degli agenti dipendenti e indipendenti⁴⁹.

Si configura la stabile organizzazione personale, ai sensi del paragrafo 5 dell'art. 5 del Modello OCSE: “quando una persona, diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente, agisce per conto di un'impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione in detto Stato”.

Ai sensi dei commi 6 e 7 dell'art. 162 TUIR, si ha stabile organizzazione personale quando un soggetto nel territorio dello Stato agisce per conto di un'impresa non residente, con il requisito dell'abitudine, concludendo in suo nome contratti, od operando per la conclusione degli stessi, purché diversi da quelli relativi all'acquisto di beni o da quelle attività ausiliarie o preparatorie di cui al comma 4.

Di regola, si applica l'art. 162 del TUIR in assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, oppure laddove si disponga di un trattamento più favorevole per il contribuente rispetto a quello previsto dal singolo trattato.

La stabile organizzazione personale è stata introdotta con la principale finalità di estendere il campo applicativo di tale concetto anche a quei soggetti esteri che, pur mancando di una sede fissa d'affari o di un'installazione e, quindi, di una stabile organizzazione materiale, attraverso il loro operato pongono in essere un'attività a essa assimilabile e dunque ascrivibile alle varie ipotesi di stabile organizzazione.

Gli elementi che identificano la stabile organizzazione personale sono: a) l'elemento soggettivo poichè ci deve essere una relazione di dipendenza tra il soggetto e l'impresa estera; b) l'elemento oggettivo in quanto il soggetto deve essere in grado di concludere contratti in modo abituale per conto dell'impresa estera; c) l'attinenza delle attività

⁴⁹ Cfr. P. VALENTE, *Modifiche agli artt. 1-5 del modello e al Commentario*, in *Il fisco*, n.32/2008, 5782 e ss.

svolte con l'attività propria dell'impresa; d) la circostanza che le attività svolte siano diverse da quelle indicate nel paragrafo 4 dell'art. 5 Modello OCSE.

La norma fa riferimento al soggetto che deve essere “dipendente” dall'impresa non residente. La dipendenza di una persona è in tal caso identificata “in negativo”⁵⁰, ossia, deve essere diversa da una persona che gode dello *status* di agente indipendente di cui al paragrafo 6. Altresì, non è rilevante la soggettività giuridica nè la residenza o meno di tale soggetto ciò che conta è che tale soggetto sia in grado di far sorgere in capo all'impresa non residente delle obbligazioni, nel senso che deve avere il potere di concludere dei contratti per conto di essa. L'attività svolta dal soggetto non deve essere occasionale ma abituale e non deve essere di carattere preparatorio o ausiliario.

Occorre, tuttavia, rilevare che il termine “persona”, utilizzato dal Modello OCSE, include sia le persone fisiche sia gli enti collettivi quali una società di capitali o una società di persone.

Il Commentario, peraltro, ha specificato che l'utilizzo del termine “dipendente” non comporta alcun riferimento al rapporto di lavoro che intercorre tra agente e impresa, per cui è irrilevante che l'agente sia o meno un impiegato della stessa. Gli elementi che giustificano l'equiparazione dell'agente dipendente alla stabile organizzazione sono “l'esclusività del rapporto di collaborazione” e “la subordinazione dell'agente”, in questo modo si giustifica la totale indifferenza dell'agente riguardo i risultati economici dell'impresa.

In merito al potere di concludere contratti a livello internazionale, l'OCSE precisa che solo le persone che ne abbiano l'autorità possono configurare una stabile organizzazione. In dottrina⁵¹ si è discusso su tale potere che è stato configurato in relazione all'attività svolta dall'agente stesso. Esso infatti deve avere il potere di negoziare tutti gli elementi del contratto che vincolano l'impresa estera, anche se lo stesso contratto è poi firmato da un altro soggetto. Altresì, il potere di concludere contratti deve essere esercitato in modo ripetuto e abituale⁵². La sussistenza dei poteri

⁵⁰ Paragrafo 37, commentario al Modello OCSE: “*A person will come within the scope of paragraph 6, i.e. he will not constitute a permanent establishment of the enterprise on whose behalf he acts only if: a) he is independent of the enterprise both legally and economically, and b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise.*”

⁵¹ A. RUST, *Klaus Vogel On double taxation Conventions*, Vienna, 2015, 389 e ss.

⁵² P. VALENTE, *Modello OCSE: gli agenti dipendenti della stabile organizzazione personale*, in *fiscalità e commercio internazionale*, n.3/2012, 25.

di rappresentanza va valutata sia dal punto di vista formale che sostanziale: pertanto, un soggetto autorizzato a negoziare tutti gli elementi di un contratto vincolante per l'impresa estera ha il potere di concluderlo anche nell'ipotesi in cui il contratto sia sottoscritto da un altro soggetto dello Stato di residenza dell'impresa estera⁵³.

Secondo le disposizioni del comma 7 dell'art. 162 del TUIR “non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività”.

Dunque, non è pensabile che un'impresa abbia una stabile organizzazione in uno Stato diverso da quello in cui è localizzata, quando esercita, in tale ultimo Stato, la propria attività mediante un mediatore, un commissionario generale o ogni altro intermediario, dotati di uno *status* indipendente.

⁵³ *Ibidem*.

2.1.3 LA STABILE ORGANIZZAZIONE VIRTUALE

Nei molteplici interventi operati dalla Legge di bilancio 2018, vi è la previsione di un'ulteriore ipotesi di stabile organizzazione all'art. 1 comma 1010 lett. a alla "*positive list*"⁵⁴ di cui all'art.162, comma 2 del TUIR della nuova lettera f-bis) secondo cui l'espressione stabile organizzazione comprende, nello specifico, "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".

La nuova lett.f-bis), non trova una corrispondente previsione del modello di Convenzione OCSE, ma scaturisce dall'esigenza di eseguire le specifiche direttive previste dall'*Action 1* nell'ambito del Progetto BEPS per l'economia digitale. Inoltre, l'introduzione della nuova lettera f-bis) è contestuale all'abrogazione del previgente comma 5 dell'art. 162, in base al quale non rappresentava di per sé stabile organizzazione la disponibilità di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari per la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

Dunque, tale previsione amplia, in senso "positivo", la definizione di stabile organizzazione ed è la conseguenza di un contesto economico globalizzato in cui aumentano in modo esponenziale le transazioni aventi ad oggetto beni e servizi digitali ed immateriali, e conseguentemente aumentano le problematiche relative all'identificazione del territorio in cui l'attività d'impresa viene di fatto esercitata e quindi dovrebbe essere tassata.

Al legislatore della Legge di bilancio 2018 è stato affidato il compito di rielaborare la nozione di stabile organizzazione con l'obiettivo di ricomprendere al suo interno quelle fattispecie riconducibili all'ambito della dimensione virtuale e del commercio elettronico.

Con la nuova previsione si supera l'impostazione in virtù della quale la qualifica di stabile organizzazione è da ricollegarsi all'insediamento di una struttura fisica, materiale o personale che sia, nel territorio dello Stato. Un' impostazione tradizionale risulterebbe alquanto obsoleta alla luce dello sviluppo di attività completamente

⁵⁴ Per "*positive list*" s'intende la lista delle fattispecie elencate al comma 2 dell'articolo 162 del TUIR, che integrano il concetto di stabile organizzazione, contrapposta alla "*negative list*", che sarebbe l'elenco delle fattispecie di cui al comma 4 del medesimo articolo, che al contrario definisce i casi specifici in cui "non" si è in presenza di una Stabile Organizzazione.

digitali che permettono alle imprese di esercitare senza una presenza fisica sul territorio⁵⁵.

La nuova impostazione dell'art. 162 è in linea con la previsione di un'imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate attraverso mezzi elettronici, poiché ha lo scopo di "alleviare il nesso, considerato fino a questo momento imprescindibile, tra presenza fisica di un'attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale".

Di contro, la nuova formulazione valorizza gli altri elementi distintivi della stabile organizzazione ovvero la stabilità, la ricorrenza e la dimensione economica dell'attività con l'intento di contrastare manovre abusive volte a eludere la determinazione dell'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Il presupposto necessario che giustifica la potestà impositiva dello Stato, al fine di determinare in modo appropriato la base imponibile alla luce dell'avvento della *digital economy*, è la significativa e continuativa presenza economica, che rappresenta proprio quelle situazioni in cui l'impresa partecipa alla vita economica di un Paese in modo regolare e continuativo senza avervi una presenza "fisica" grazie all'utilizzo dei mezzi tecnologici che hanno minimizzato le distanze.

Il legislatore ha delineato, così, la fattispecie di stabile organizzazione "virtuale" svincolandola dal requisito della "fisicità", in modo da intercettare le grandi imprese che, operando tramite il *web*, sfuggono facilmente all'imposizione dei redditi prodotti in Italia a causa dell'assenza di una sede fissa di affari nel territorio dello Stato. Il nesso con il territorio dello Stato, però, è rappresentato dalla ricorrenza sistematica di rilevanti ricavi derivanti da transazioni realizzate in remoto, l'utilizzo di un nome di dominio locale, una caratterizzazione locale della piattaforma digitale in termini di lingua e tradizioni dei consumatori, ovvero l'utilizzo di metodi di pagamento locali per prezzi espressi in valuta locale e comprensivi di tasse, dazi e altri oneri⁵⁶.

⁵⁵ T. GASPARRI, *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza*, Note e studi, Assonime, 15, 2017, a commento del Rapporto finale 2015 alla Action 1 del progetto BEPS.

⁵⁶ B. FERRONI, *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, in "il fisco" n. 7 del 2018, 1-632.

2.1.4 LA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA

La determinazione della stabile organizzazione ai fini IVA differisce notevolmente rispetto alla nozione utilizzata ai fini delle imposte dirette per applicare le nuove regole sulla territorialità dei servizi, infatti, assume fondamentale importanza definire il concetto di luogo di stabilimento del soggetto passivo, soprattutto nel caso in cui questi sia presente in diversi Paesi membri della UE, mediante identificazione diretta, presenza di un rappresentante fiscale o di stabili organizzazioni.

La definizione di stabile organizzazione ai fini IVA è stata introdotta nell'ordinamento dall'art.11 del Regolamento 282/2011/EU¹⁰⁸ che racchiude l'orientamento giurisprudenziale europeo in base al quale, ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione è necessaria una permanenza minima di mezzi tecnici e umani necessari a garantire la prestazione di servizi. Il Regolamento conferma la necessità della contemporanea sussistenza di elementi umani e tecnici per garantire la prestazione oggetto di attività economica, seppur prevedendo un'autonoma identificabilità della stessa ("qualsiasi organizzazione") a patto che sia separata dalla casa madre.

Prima dell'emanazione del Regolamento, la normativa IVA comunitaria non conteneva una definizione di stabile organizzazione. Su tale argomento, la Direttiva 77/388/CE², nel definire il criterio di individuazione del luogo della prestazione di servizi ai fini IVA, si limitava a stabilire come tale luogo fosse quello in cui "il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa".

La successiva Direttiva 2006/112/CE, all'art. 43, si limitava a sostituire il termine "centro di attività stabile" previsto dalla precedente Direttiva con quello di "stabile organizzazione", senza peraltro fornire alcuna descrizione in merito.

Le lacune relative al concetto di stabile organizzazione nelle direttive comunitarie sono state colmate dalle interpretazioni della giurisprudenza comunitaria con le Sentenze relative alle cause C-168/84, del 4 luglio 1985⁵⁷ e C-190/95 del 17 luglio 1997⁵⁸.

Nella prima sentenza la Corte di giustizia ha precisato che “il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare, in proposito, come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro”.

A ben guardare, la giurisprudenza comunitaria, definendo il criterio di individuazione del luogo di stabilimento del soggetto passivo, rimarca il riferimento preferenziale alla sede dell'attività economica, ovvero al luogo di residenza dello stesso, rispetto al luogo in cui è ubicata la sua stabile organizzazione⁵⁹.

Nella sentenza ci sono anche i primi elementi necessari per individuare il luogo di stabilimento del soggetto passivo nel caso in cui lo stesso possieda un centro di attività stabile situato in un Paese diverso da quello della sede. Compagnano, infatti, i concetti di “consistenza minima, presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi nonché la necessaria correlazione dei servizi prestati con la struttura del centro di attività stabile o della sede dell'attività economica del prestatore”⁶⁰.

La seconda sentenza non fa altro che confermare e chiarire, i requisiti della permanenza e della necessaria presenza di fattori umani e tecnici: al punto 16 si precisa infatti che “affinché un centro d'attività possa essere utilmente preso in considerazione, in deroga al criterio preferenziale della sede, come luogo delle prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che esso presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi considerate”.

⁵⁷ Sentenza della Corte (seconda sezione) sulla causa in essere tra Gunter Berkholz e Finanzamt Hamburg – Mitte – Alstadt.

⁵⁸ Sentenza della Corte (sesta sezione) sulla causa in essere tra ARO Laese BV e Inspecteur de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam.

⁵⁹ R. BUSCHINI, *La stabile organizzazione ai fini iva*, in businessjus il mondo del diritto cambia.

⁶⁰ *Ibidem*.

I concetti appena enunciati sono stati inseriti nell'articolo 11 del Regolamento n. 282/2011, atto a definire il concetto di stabile organizzazione ai fini IVA nell'ambito del ricevimento e dell'erogazione di servizi stabilendo che, a tale fine, "la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica (...) caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione, (...) di fornire i servizi cui assicura la prestazione l'art. 45 della Direttiva 2006/112/CE (...) l'articolo 192-bis della Direttiva 2006/112/CE".

Nel 2014 la Corte di giustizia europea si è nuovamente pronunciata sulla questione prevedendo che "un primo soggetto passivo con sede della propria attività economica in uno Stato membro, che benefici di servizi forniti da un secondo oggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, dev'essere considerato titolare, in quest'altro Stato membro, di una «stabile organizzazione», ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, ai fini dell'accertamento del luogo di imposizione dei servizi stessi, qualora tale organizzazione sia caratterizzata da un sufficiente grado di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, che le consenta di ricevere le prestazioni di servizi e di utilizzarle ai fini della propria attività."⁶¹

In ambito nazionale, di recente la Corte di Cassazione nella sentenza n. 12237 del 18 maggio 2018, ha ribadito che "in materia di IVA, per la definizione di stabile organizzazione occorre riportarsi al concetto di centro di attività stabile, cui fa riferimento la sesta direttiva, n. 77/388/CEE, art. 9, comma 1, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo la quale per poter essere considerato un centro di attività cui si riferiscono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che tale centro di attività presenti un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le operazioni di cui trattasi. Non costituisce, invece, un centro di attività stabile un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario, quali

⁶¹ Sentenza della Corte di Giustizia UE del 16 ottobre 2014, causa C-605/12, in tema di riconducibilità di un sito web o di un server a stabile organizzazione.

l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attività dell'impresa.”

2.1.5 AGENZIA DELLE ENTRATE E STABILE ORGANIZZAZIONE

Il 16 Aprile 2019, l'Agenzia delle Entrate con protocollo 95765/2019 ha emanato il Provvedimento attuativo della "Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", ex art.1-*bis* D.L. 50/2017 del 4 aprile convertito con modificazioni dalla L. 96 del 21 giugno 2017 nota come *Self Disclosure procedure*, relativa alle stabili organizzazioni occulte in Italia di imprese residenti all'estero.

La "Self Disclosure procedure" prevede che nel caso in cui le imprese estere dovessero ravvisare un potenziale rischio che l'attività esercitata nel territorio italiano possa configurare la presenza di una stabile organizzazione, per la quale non sia stata presentata alcuna dichiarazione dei redditi, di instaurare un contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, volto a valutare la sussistenza o meno dei requisiti che configurano l'esistenza di una stabile organizzazione sul territorio italiano; in caso l'analisi concluda per l'esistenza di una stabile organizzazione a) determinare in conformità al principio di libera concorrenza i redditi ad essa attribuibili; b) determinare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) da allocare alla stabile organizzazione, nonché la relativa base imponibile ai fini IVA.

Le imprese non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con fatturato consolidato superiore a un miliardo di euro, che svolgono in Italia attività economiche suscettibili di configurare, nel loro complesso, una stabile organizzazione sul territorio dello Stato, possono presentare all'Ufficio istanza di cooperazione e collaborazione rafforzata per l'individuazione della sussistenza o meno della stabile organizzazione in Italia e, in caso positivo, per la determinazione dei redditi ad essa imputabili e della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La soglia complessiva di un miliardo di euro l'anno è determinata ammettendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato dei ricavi derivanti dalla cessione di beni e prestazione di servizi dai bilanci consolidati del gruppo multinazionale al quale l'impresa estera appartiene, relativi all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori.

L'obiettivo del provvedimento è quello di realizzare un contesto di maggiore certezza per gli operatori esteri già operanti nel territorio italiano nonché quello di sostenere e favorire il confronto preventivo tra l'amministrazione fiscale nazionale e i gruppi

multinazionali esteri, volto a esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi⁶².

Attraverso la presentazione dell'istanza si avvia un percorso collaborativo tra contribuente e Agenzia delle entrate diretto a valutare, in contraddittorio, la presenza dei requisiti di legge per la configurazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e per la definizione dei relativi debiti tributari.

Per quanto attiene all'ambito soggettivo, il provvedimento chiarisce che i soggetti non residenti devono: a) appartenere a un gruppo multinazionale con ricavi consolidati superiori a un miliardo di euro annuo (assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato dei ricavi per cessioni di beni e prestazioni di servizi indicati, secondo corretti principi contabili, nei bilanci consolidati del gruppo multinazionale di cui fa parte l'impresa estera, relativi all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori); b) effettuare nel territorio dello Stato cessioni di beni e prestazioni di servizi per un ammontare superiore a cinquanta milioni di euro annui, avvalendosi del supporto di imprese ausiliarie. L'attività di supporto si ritiene integrata nella misura in cui sussista un collegamento economico diretto o indiretto tra l'attività dell'impresa ausiliaria e i ricavi generati nel territorio dello Stato dall'impresa estera.

Non possono, invece, avvalersi della procedura le imprese estere che hanno avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche di cui agli articoli 33 D.P.R. 600/1973 e 52 D.P.R. 633/1972, dell'inizio delle altre attività di controllo amministrativo previste dagli articoli 32 e 51 dei citati decreti nonché dell'avvio di procedimenti penali, purché tali attività di controllo e tali procedimenti abbiano a oggetto la configurazione nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione dell'impresa estera.

La “*Self Disclosure procedure*” intende, dunque, attuare un rapporto di trasparenza ed equa collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e le multinazionali estere, orientato a garantire un regime premiale in termini di sanzioni amministrative e penali, nonché la possibilità di accedere al programma italiano di *cooperative compliance*⁶³.

⁶² D. ALBONICO, *Emersione spontanea della stabile organizzazione: chiarite le modalità operative*, 27 aprile 2019, in <https://www.ecnews.it/emersione-spontanea-della-stabile-organizzazione-chiarite-le-modalita-operative/>, ultima consultazione 18.09.2020.

⁶³ Il “regime di adempimento collaborativo”, o *cooperative compliance*, è stato istituito con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco

La “*Self Disclosure procedure*” rappresenta lo strumento giuridico attraverso il quale è possibile instaurare con un contraddittorio con l’Agenzia delle Entrate allo scopo di definire se le attività svolte anche in passato configurino una stabile organizzazione in Italia.

e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.lgs 128/2015 - pdf). Possono aderirvi i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

2.2 GLI *ACTION PLAN* DEL PROGETTO B.E.P.S. DELL'O.C.S.E.

La diffusione del commercio digitale, l'internazionalizzazione delle imprese e la globalizzazione dell'economia sono il volano per nuovi scenari che influenzano la potestà impositiva degli Stati.

La mancanza di uniformità a livello normativo tributario nell'era della digitalizzazione e dell'immaterialità, è stata l'occasione per i gruppi societari multinazionali di sfruttare le peculiarità di sistemi fiscali esistenti e mettere in atto strategie elusive.

Pertanto l'OCSE ha predisposto un piano d'intervento che, dopo due anni di lavoro, ha visto la luce nel 2015. Il Rapporto BEPS pone l'attenzione sulle principali *tax issues* internazionali e propone l'adozione di un piano di azione al fine di contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile attraverso il *profit shifting*.

Per raggiungere le finalità del Progetto BEPS è stato elaborato l'*Action Plan on Base Erosion and Profit shifting*⁶⁴ che racchiude 15 azioni fondamentali, dirette a fornire ai Governi gli strumenti idonei a contrastare il fenomeno della base imponibile. Tali azioni, in particolare dalla 2 alla 14, si basano su 3 pilastri: 1) Coerenza; 2) Sostanza; 3) Trasparenza e certezza del diritto⁶⁵.

Il primo pilastro ricomprende la coerenza dei regimi fiscali nazionali in materia di attività transnazionali; il secondo ha lo scopo di rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti, perseguendo un riallineamento della tassazione con la localizzazione sostanziale delle attività produttive mentre il terzo auspica maggior trasparenza, scambio di informazioni e certezza del diritto.

In seguito alla pubblicazione definitiva degli *Action Plan* il Servizio del Bilancio del Senato ha diffuso una nota informativa contenente uno schema relativo all'organizzazione tematica dei diversi elementi che lo compongono.

⁶⁴ D'ora in avanti *Action Plan*.

⁶⁵ Cfr. P. PISTONE (a cura di), *Il progetto BEPS*, in *Diritto Tributario Internazionale*, Torino, 2017, 33 ss.

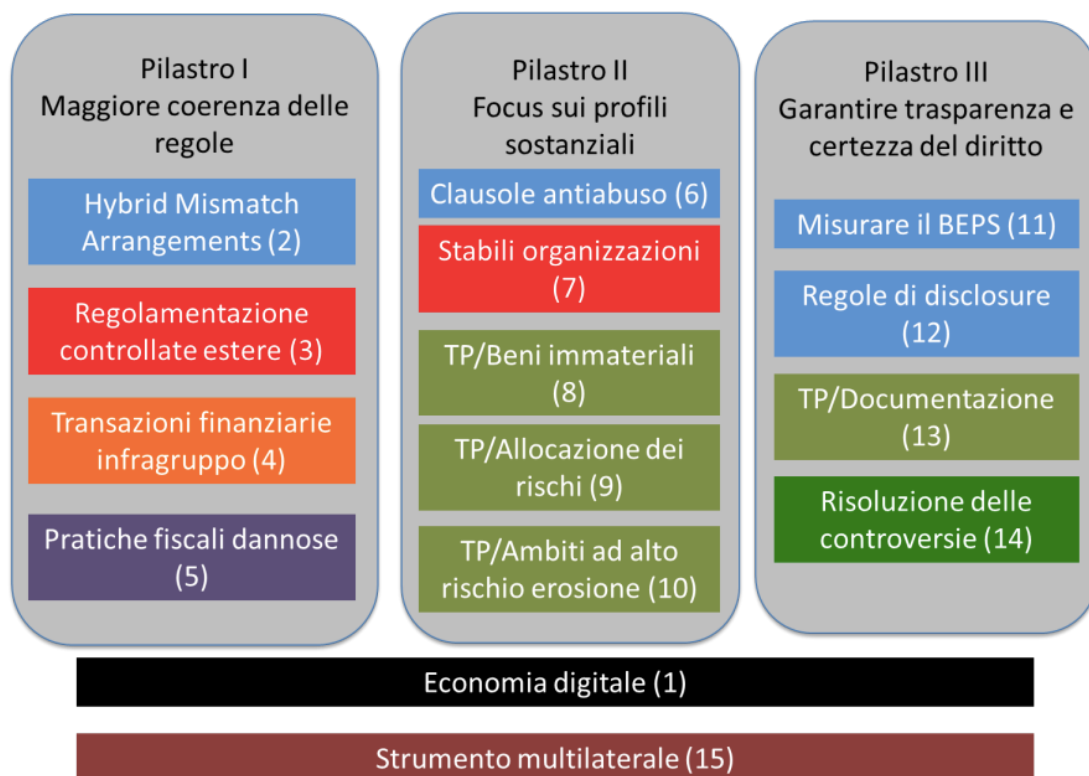


Figura 1: Il Pacchetto BEPS ((Fonte: www.senato.it, rielaborazione personale)

L'Action Plan, parte dall'idea secondo cui alcuni criteri di tassazione internazionale siano lacunosi soprattutto per ciò che concerne il prelievo tributario nei confronti delle multinazionali. Pertanto, risulta fondamentale lo scambio di informazioni favorito da una serie di azioni mirate alla prevenzione di pratiche fiscali dannose. È necessario incrementare la trasparenza per far emergere la sostanza delle operazioni che effettivamente si intendono realizzare.

Nel primo pilastro sono contenute le misure necessarie a riformulare le regole in modo da renderle più chiare e applicabili anche per i Paesi in via di sviluppo che, amministrativamente parlando, non hanno strutture adeguatamente preparate in materia. Il secondo pilastro si sofferma, invece, sui profili sostanziali delle operazioni: ciò consente alle amministrazioni di differire con maggiore facilità in ordine all'operazione così come strutturata dalle parti nel caso in cui forma e sostanza non dovessero coincidere. L'obiettivo del terzo pilastro è quello di riformulare le disposizioni in essere al fine di agevolare le amministrazioni in caso di problemi di BEPS, anche fornendo loro maggiori elementi documentali, senza tuttavia caricare di eccessivi oneri il contribuente.

Entrando nello specifico dei Pilastri possiamo analizzare e specificare le 15 aree di azione dell'Action Plan on Beps.

L' *Action 1* introduce peculiari norme fiscali sull'economia digitale inerenti le imposte dirette ed indirette al fine di far fronte alle corrispondenti problematiche fiscali;

L' *Action 2* tutela la coerenza della tassazione del reddito d'impresa a livello internazionale con l'introduzione di specifiche clausole e raccomandazioni che hanno il compito di impedire l'effetto di pratiche asimmetriche ibride (Hybrid mismatch arrangements) come la doppia non imposizione, doppia deduzione, differimento a lungo termine del pagamento delle imposte.

L' *Action 3* rafforza le regole sulle società estere controllate (Controlled foreign company o CFC) attraverso l'applicazione di specifiche raccomandazioni e l'armonizzazione delle CFC rules.

L' *Action 4* predispone raccomandazioni inerenti le migliori pratiche nella progettazione di norme deputate a prevenire l'erosione della base imponibile attraverso l'uso di interessi passivi.

L' *Action 5* rimuove le pratiche fiscali dannose potenziando la trasparenza, e portando alla luce la concreta sostanza economica delle operazioni e favorendo lo scambio naturale d'informazione tra le Amministrazioni fiscali.

L' *Action 6* prevede l'utilizzo di convenzioni e clausole antiabuso contro le doppie imposizioni: lo scopo è quello di evitare l'abuso dei trattati e prevenire la concessione di benefici convenzionali in circostanze inappropriate.

Per quanto attiene alle stabili organizzazioni, nell' *Action 7* si pone in evidenza la necessità di attribuire alle stesse una nuova definizione, più rispondente allo scenario dell'economia globale, per impedire macchinose dissimulazioni di stabili organizzazioni.

Risultano particolarmente interessanti, ai fini della trattazione, gli *Action 8,9 e 10* dedicati alla revisione della disciplina del *transfer pricing*. L'intento è quello di sviluppare le regole necessarie per prevenire la pratica dell'erosione della base imponibile e del trasferimento del profitto, BEPS, attraverso il trasferimento dei beni immateriali tra i membri del gruppo, di adottare norme specifiche sulla deducibilità delle spese finanziarie, sulle modalità di trasferimento dei rischi e sull'allocazione del capitale tra i membri del gruppo pagamenti al fine di assicurare la corretta attribuzione

dei ritorni economici agli effettivi beneficiari e, infine porre in essere norme specifiche in grado di chiarire le circostanze delle transazioni che non si verificano o si verificano raramente, i metodi dei prezzi di trasferimento (specialmente il profit split), le “*management fees*” e le “*head office expenses*”.

L’*Action 11* intende stabilire le metodologie di raccolta e analisi dei dati sul BEPS.

L’*Action 12* è finalizzata a predisporre la condivisione, tra le varie Amministrazioni finanziarie, degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva riscontrati.

Attraverso l’*Action 13* si vuole migliorare la trasparenza per le amministrazioni fiscali mentre con l’*Action 14* l’obiettivo è quello di agevolare le procedure di risoluzione dei conflitti attraverso lo sviluppo di innovative modalità di risoluzione delle controversie. Nell’*Action 15* per dare attuazione in modo sistematico alle azioni sono previsti degli strumenti multilaterali che considerano la possibilità, per i paesi interessati, di modificare gli accordi bilaterali al fine di adeguarsi alla rapida trasformazione dell’economia globale.

Nella precarietà della fiscalità internazionale l’intervento riformatore, come quello del Progetto BEPS, è stato visto “veramente necessario”⁶⁶ non solo per riportare tra i cittadini nuovamente un senso di giustizia ed equità ma anche e soprattutto per preservare “i suoi contributi molto positivi”.

È comunque riduttivo pensare di arginare definitivamente i problemi e le sfide che la globalizzazione pone ormai rinnovati quotidianamente⁶⁷, pur tuttavia la negoziazione a livello multilaterale consente senza dubbio di superare le complessità, in termini di tempi e modalità, di una pluralità di negoziazioni di tipo bilaterale⁶⁸.

Il Progetto BEPS tenta di fornire soluzioni affinché gli Stati possano eliminare i *gaps* esistenti nelle norme di fiscalità internazionale e che consentono ai profitti delle società di “scompare” o di essere trasferiti in maniera “artificiosa” verso giurisdizioni a fiscalità favorevole, dove altresì, le società non svolgono alcuna attività di business effettiva⁶⁹.

⁶⁶ Y. Brauner, BEPS: *an interim valuation*, *World tax journal*, Amsterdam, Vol. 6 Fasc. 1, 2014, 39.

⁶⁷ P. Saint-Amans, R. Russo, *The BEPS Package: Promise Kept*, *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, Vol. 70 Fasc. 4, 2016,

⁶⁸ P. Valente, *Attuazione delle misure BEPS, criticità e prospettive*,

⁶⁹ *Ibidem*.

2.3 I RAPPORTI DELL'O.C.S.E.

Gli studi OCSE nel contesto del Progetto BEPS hanno portato alla pubblicazione di una serie di *reports* in materia il cui obiettivo è quello di adottare una serie di provvedimenti condivisi a livello internazionale per prevenire ed eliminare il fenomeno dell'erosione della base imponibile garantendo contemporaneamente al contribuente certezza ed equità. L'aggiornamento dell'OCSE riguarda varie tematiche quali il *Treaty shopping* ossia l'abuso nei trattati internazionali, gli *hybrid mismatch arrangements*, la disciplina dei beni intangibili nel *transfer pricing*, l'utilizzo di strumenti multilaterali, il contrasto alle pratiche fiscali dannose e la fiscalità dell'economia digitale. L'OCSE da sempre ha evidenziato che il commercio elettronico è in continua evoluzione e produce continui cambiamenti in tutti i settori dell'economia, non soltanto, dunque, nell'economia digitale. Non risulta agevole, a tal proposito, in tema di erosione della base imponibile, isolare l'economia digitale dagli altri comparti che contraddistinguono l'economia mondiale.

Il *treaty shopping*, previsto dall'Action 6 del BEPS, è una particolare forma di elusione fiscale internazionale attuata attraverso l'indebito utilizzo delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni sui redditi. Lo strumento in grado di contrastare tale fenomeno, quale clausola antiabuso specifica, è rinvenibile negli accordi internazionali sottoscritti tra i vari Paesi a livello internazionale ed è costituito dalla clausola "*beneficial owner*" in altre parole del "beneficiario effettivo".

Nel *treaty shopping* il contribuente fiscalmente residente in uno Stato contraente, ottiene un indebito risparmio fiscale attraverso l'applicazione di un regime convenzionale non spettante. Nello specifico, l'indebito risparmio fiscale, si ottiene attraverso l'inserimento di uno o più soggetti di comodo tra il Paese di origine del reddito e quello in cui risiede il destinatario finale del reddito stesso.

Ne consegue che i benefici previsti dalle fonti internazionali sono attribuibili solo all'effettivo beneficiario del reddito e le agevolazioni fiscali previste dalla normativa interna del singolo Stato della fonte non possono essere sfruttate dal soggetto che risulta essere intermediario, agente, fiduciario.

Il 24 marzo 2020 l'OCSE ha pubblicato il report ad oggetto "*Prevention of Treaty Abuse Second Peer Review Report on Treaty Shopping – Prevention of Treaty Abuse*", che fa il punto sui passi compiuti, dai Paesi presenti nell'*Inclusive Framework* in merito all'implementazione delle indicazioni contenute nell'*Action 6* del progetto BEPS a seguito dell'entrata in vigore della Convenzione Multilaterale nel luglio del 2018.

In particolare, il Report evidenzia che alla data del 30 giugno 2019 la maggior parte dei Paesi dell'*Inclusive Framework* ha iniziato un processo di adeguamento dei propri trattati bilaterali per adottare il minimum standard previsto dall'*Action 6*. Questo sta a significare che, in tempi sostanzialmente brevi, circa il 65%⁷⁰ di tutti gli accordi tra i membri dell'*Inclusive Framework* potrebbe essere conforme al *minimum standard*.

L'Azione 2 del progetto BEPS fa riferimento all'introduzione di *hybrid mismatch arrangements* che sono accordi volti allo sfruttamento delle differenze nel trattamento di entità e strumenti finanziari sotto l'inquadramento normativo di due o più giurisdizioni, realizzati con l'obiettivo di raggiungere una doppia non tassazione o un prolungato rinvio temporale del momento impositivo.

Tali operazioni hanno come effetto la sostanziale erosione della base imponibile in uno o più stati coinvolti: il più delle volte non risulta agevole stabilire con certezza in quale Paese si sia verificata la perdita d'entrata. Senza dubbio i vantaggi che derivano per le multinazionali non sono accessibili dalle società minori che operano entro i confini di un solo sistema giuridico; ne consegue che gli effetti negativi siano valutabili su diversi piani in termini di competitività, efficienza, trasparenza ed equità⁷¹.

Il Report è strutturato in due parti: nella prima parte le raccomandazioni hanno come obiettivo, una volta che sono state recepite dai singoli Stati, quello di "neutralizzare i disallineamenti ed eliminare i casi di deduzioni multiple per singole spese, deduzioni di costi in una giurisdizione senza l'inclusione dei corrispondenti ricavi in un'altra o la generazione di crediti d'imposta estera multipli a fronte di un solo evento impositivo verificatosi in un altro Paese"⁷². Nella seconda parte il Report si occupa di evitare che

⁷⁰ Cfr. BEPS Action Plan, 31 marzo 2020 in https://www.studiopbl.it/Uploads/Docs/tax-alert-beps-ac6-31mar20_1906.pdf, ultima consultazione, 16 agosto 2020.

⁷¹ Cfr. OECD (2015), *of Branch Mismatch Arrangements*, Action 2: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278790-en>, 11.

⁷² *Ibidem*.

gli strumenti finanziari ibridi, le entità ibride e le entità con doppia residenza fiscale non siano poste in essere con il precipuo scopo di ottenere gli effetti delle convenzioni contro le doppie imposizioni senza che ne sussistano gli effettivi presupposti e che tali convenzioni non impediscano l'applicazione delle regole previste nella prima parte dell'azione.

Nel contesto del *transfer pricing* il Rapporto BEPS rileva che il principio riconosciuto a livello internazionale è quello del “*arm's length*” in forza del quale, ai fini fiscali, i soggetti “collegati”, che appartengono allo stesso gruppo multinazionale, devono stanziare il reddito in conformità a quanto si rinviene tra soggetti terzi indipendenti, che operano in circostanze equivalenti. Pertanto, l'obiettivo *dell'arm's length* è garantire che il prezzo praticato e le condizioni stabilite in transazioni tra soggetti collegati siano le stesse previste nei rapporti tra soggetti terzi indipendenti. All'interno delle relazioni economiche tra imprese indipendenti, il compenso per la cessione di beni o la prestazione di servizi rispecchia le funzioni che ciascuna impresa è chiamata a svolgere.

L'OCSE, attraverso i *reports* promuove lo sviluppo delle regole che prevengano l'erosione della base imponibile mediante lo spostamento dei *intangible asset* tra le società del gruppo localizzate nei diversi Stati. Il trasferimento dei beni intangibili può generare fenomeni di *base erosion e profit shifting*, causati dalla natura intrinseca di tali beni.

L'OCSE sottolinea la necessità di rivedere le disposizioni previste dalle *Transfer Pricing Guidelines* in tema di beni immateriali e valutare eventuali conseguenti modifiche al Modello di convenzione contro le doppie imposizioni.

Secondo autorevole dottrina nello studio dei prezzi di trasferimento, “quanto minore è il rischio e le funzioni svolte che una parte si assume nell'operazione oggetto di esame, tanto minore dovrebbe essere il margine di profitto che ad essa è attribuito”⁷³.

⁷³ Cfr. P. VALENTE, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2012, 2745 e ss..

2.4 LE DISPOSIZIONI ATAD DELL'UNIONE EUROPEA

Il 28 gennaio 2016 è stata presentata dalla Commissione Europea la proposta di Direttiva anti-elusione, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno.

La già citata direttiva 2016/1164/UE denominata *Anti Tax Avoidance Directive* il cui acronimo è ATAD fa parte del pacchetto antielusione (*Anti Tax Avoidance Package*) e ha inteso introdurre negli Stati membri un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale. In particolare, l'idea di fondo della Direttiva è quella di contrastare le pratiche elusive fiscali che incidono chiaramente sull'andamento del mercato interno.

Nella Direttiva sono previste una serie di limiti alla pianificazione fiscale aggressiva, con particolare riferimento alle situazioni in cui i gruppi societari sfruttano le disparità sussistenti fra i sistemi fiscali nazionali.

La direttiva si compone principalmente di cinque macro-aree che si suddividono in a) limiti alla deducibilità degli interessi passivi; b) disallineamenti da ibridi (hybrid mismatches); c) disposizioni CFC; d) clausola generale antielusiva; e) tassazione in uscita (exit tax).

La direttiva ATAD 1 è nata per creare norme volte al rafforzamento del livello medio di protezione contro la pianificazione fiscale aggressiva nel mercato interno, inoltre si è posta in linea con le priorità politiche di fiscalità internazionale che evidenziano la necessità di assicurare che l'imposta sia corrisposta nel luogo in cui gli utili e il valore sono generati, il tutto senza incidere sulle caratteristiche generali del sistema fiscale dello Stato membro.

Quello adottato da ATAD 1 è, dunque, un approccio strategico che ha lo scopo di impedire la frammentazione e le distorsioni del mercato. Con riferimento all'ambito di applicazione dell'ATAD 1, l'art. 1 estende la propria efficacia a tutti i contribuenti soggetti all'imposta sulle società in uno o più Stati membri e alle stabili organizzazioni situate in uno o più stati membri di entità residenti ai fini fiscali in un Paese terzo.

Nel caso di disallineamenti da ibridi è previsto dall'art. 2. punto 9⁷⁴ la possibilità di circoscriverne in modo ulteriore l'ambito operativo.

Per ciò che attiene le misure di contrasto la ATAD 1 si limita a prevedere che: a) se la struttura ibrida determina una doppia deduzione, questa spetta unicamente nello Stato membro della fonte del pagamento; b) se invece si va a determinare al posto doppia deduzione una deduzione/inclusione sarà lo stato membro del contribuente a negare la deduzione.

Nel 2016 il Consiglio Ecofin nel 2016 invitò la Commissione Europea a redigere una proposta che considerasse anche i Paesi terzi, includendo norme di trasferimento ibridi e i disallineamenti importati cosicché si potesse affrontare la vastità dei fenomeni di doppia deduzione.

Accogliendo tale proposta, il 29 maggio 2017 il Consiglio europeo ha adottato la Direttiva 2017/952 “recante la modifica della Direttiva UE 2016/1164 relativamente ai disallineamenti da ibridi con paesi terzi” meglio nota come ATAD 2.

L'Atad 2 integra e modifica in modo significativo la Direttiva del 2016 in primo luogo all'articolo 1 è stato aggiunto il paragrafo 2 che estende le misure di contrasto ai c.d disallineamenti da ibridi inversi di cui il nuovo art.9-bis a tutte le entità trattate come trasparenti in uno stato membro. In tal guisa è stata estesa la portata della Direttiva anche a Paesi che hanno sede al di fuori dai confini europei nel caso in cui una delle parti coinvolte dovesse essere un'entità di uno Stato membro. In seconda istanza l'art. 2 è stato modificato e reso più dettagliato in modo da permettere una puntuale individuazione delle strutture ibride e una più articolata classificazione dei soggetti e delle situazioni da cui possono avere origine dei disallineamenti.

⁷⁴ L' art. 2 punto 9 dell'ATAD 1 recita: “Si tratta della situazione che insorge tra un contribuente in uno Stato membro e un'impresa associata in un altro Stato membro, ovvero di una modalità strutturata tra parti negli Stati membri, in cui il seguente risultato è imputabile a differenze della caratterizzazione giuridica di uno strumento finanziario o di un'entità: lo stesso pagamento, le stesse spese o le stesse perdite sono dedotti sia nello Stato membro in cui il pagamento ha origine, le spese sono sostenute o le perdite sono subite sia in un altro Stato membro (doppia deduzione); o a un pagamento è applicata una deduzione nello Stato membro in cui il pagamento ha origine senza una corrispondente inclusione, a fini fiscali, dello stesso nell'altro Stato membro (deduzione senza inclusione).

CAP. 3 LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE

3.1 LA DEFINIZIONE DI INDUSTRIA 4.0.

La globalizzazione è un fenomeno che parte da lontano e comprende significativi cambiamenti nella relazione economica e sociale tra persone, aziende ed istituzioni. Tutti gli operatori economici sono parte di questo processo che vede l'accorciamento delle distanze e la standardizzazione di stili di vita unito ad una presenza sempre più globale di alcuni soggetti economici.

I consumatori cambiano le proprie abitudini così come gli imprenditori affrontano le sfide che le innovazioni tecnologiche hanno apportato al mercato. Il fenomeno dell'economia digitale, così attuale e presente nella nostra quotidianità, investe l'economia grazie all'evoluzione delle nuove tecnologie e del cambiamento dei comportamenti dei consumatori, ormai sempre più connessi e desiderosi di acquisire informazioni sul web per acquistare prodotti o consultare recensioni. La digitalizzazione e l'interconnessione hanno dato vita all' Industria 4.0.

Industria 4.0 è il risultato della trasformazione economica a livello globale degli ultimi anni: è un processo che origina dalla quarta rivoluzione industriale che porta con sé automazione e interconnessione.

L'espressione "Industria 4.0" è comparsa per la prima volta nel 2011 in Germania alla Fiera di Hannover ad opera di un gruppo di lavoro presieduto da Siegfried Dais della multinazionale di ingegneria ed elettronica Robert Bosch GmbH, e da Henning Kagermann della Acatech (Accademia tedesca delle Scienze e dell'Ingegneria).

L'Industria 4.0 è una "rivoluzione digitale" poiché si concentra su tutte quelle tecnologie digitali che aumentano l'interconnessione e la cooperazione delle risorse senza circoscrivere un settore piuttosto che ad un altro.

Attraverso l'industria 4.0 si assiste a cambiamenti radicali, che interessano non solo il settore industriale, con la produzione dei beni e servizi, ma anche la società in ogni suo aspetto.

Nell'industria 4.0 assume un ruolo di primaria importanza il dato, strumento che genera valore: attraverso i dati si stabilisce la potenza di calcolo delle macchine e si muove l'economia presente e futura.

Partita dal settore economico ed industriale, "Industria 4.0" è una rivoluzione che interessa svariati settori tra i quali l'istruzione, la medicina che stanno sempre più incrementando il loro livello di digitalizzazione attraverso l'utilizzo e l'applicazione di tecnologie sempre più avanzate.

La presenza, sempre più diffusa, di macchine e strumentazioni intelligenti è in grado di apportare maggiore efficienza in ogni settore produttivo. Come è possibile immaginare i benefici prodotti, da una tale rivoluzione, sono indubbiamente molteplici; ma come accade in qualsiasi rivoluzione, non tutti gli effetti prodotti si riveleranno favorevoli. Vero è che questa rivoluzione è veloce al punto di non avere un andamento lineare bensì esponenziale poiché la conoscenza e l'informazione si propagano in modo istantaneo sulla vasta rete globale.

Industria 4.0 è un'evoluzione del "modo di produrre", privo di confini settoriali o dimensionali, è una combinazione di diverse tecnologie digitali, grazie alle quali si creano interconnessioni, si rafforzano le filiere produttive e si trasformano i macchinari e gli impianti in "beni 4.0"⁷⁵.

La caratteristica più rilevante è che Industria 4.0 non è riconducibile a un'unica tecnologia chiave, ma a un insieme di tecnologie, che sono state indicate in modo puntuale nel Piano nazionale Industria 4.0 adottato dal governo nel 2016 e che delimitano l'ambito di applicazione delle misure introdotte a supporto della trasformazione digitale delle imprese.

La trasformazione è sicuramente un processo di *business* che presenta un doppio problema verso la completa adozione del paradigma di industria 4.0. La digitalizzazione dell'industria è la risposta al problema della de-industrializzazione, poiché aumenta la produttività e il valore aggiunto delle imprese stimolandone così la crescita economica. Il processo di "re-industrializzazione" è una proposta di cambiamento che tiene conto del mutamento dell'ambiente circostante e che allinea i processi, la produzione e i prodotti alla nuova situazione globale.

⁷⁵ Cfr. A. BIANCHI, *Efficienza e sostenibilità per le imprese, la sfida 4.0*, in *Ecoscienza*, 6, 2017, 14.

Da un punto di vista strettamente operativo l'industria 4.0 in Italia non è mai decollata del tutto: il pacchetto di interventi coordinati prevedeva azioni su investimenti innovativi, finanza, infrastrutture di rete, competenze da applicarsi contemporaneamente.

Sul punto è stato recentemente prodotto dalla *task force*, guidata da Vittorio Colao, un documento volto ad incentivare l'innovazione ripristinando ed estendendo le misure previste dal piano Industria 4.0, incentivando gli investimenti in sostenibilità e ampliando le misure di sostegno alle *start up* innovative. Il documento intitolato "Iniziativa per il rilancio 2020-2022", noto come Piano Colao, amplia il regime del *patent box* a ulteriori beni immateriali e intende incrementare il beneficio previsto anche ai fini di incentivare il *re-shoring* ad alto valore aggiunto.

Nel paragrafo 10 della presentazione del Piano Colao si specifica che è necessario "incentivare l'innovazione tecnologica delle imprese con il ripristino e potenziamento delle misure previste da *Industry 4.0* prevedendo una durata pluriennale degli incentivi (5 anni). Inoltre, aumentare i limiti per gli investimenti previsti per i crediti R&D, ampliare il regime del *patent box* a ulteriori beni immateriali e incrementare il beneficio previsto, anche ai fini del *re-shoring* ad alto valore aggiunto".

Inoltre, dal punto di vista fiscale si suggerisce un ripristino e un potenziamento dell'iper-ammortamento (incremento del 150%-200% del costo di acquisto) e del super-ammortamento (incremento del 40%-60% del costo di acquisto) con un'estensione temporale di 4-5 anni per poter garantire continuità alla *policy*. Viene invece confermata la bontà del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo con un limite massimo del 20% per un investimento pari a 10 M€) e del *patent box* per la tutela della proprietà intellettuale che vedrebbe il beneficio incrementare dal 50% al 70%.

3.2 MODALITÀ DI REGOLAMENTAZIONE DELLA TASSAZIONE

L'aspetto che caratterizza l'economia digitale è, senza ombra di dubbio, la sua immaterialità; il che significa che non sempre le imprese hanno bisogno di una sede fisica per svolgere la loro attività in un paese del mondo.

Sulla base dei trattati internazionali un'impresa di un paese diverso dall'Italia è tassabile solo se ha una stabile organizzazione, cioè una strumentazione fisica: questa situazione fa sì che un'impresa straniera che svolge la sua attività digitale in Italia, non è tenuta a pagare alcuna imposta in Italia poiché non ha una stabile organizzazione in essa.

La questione principale sulla quale si pone molta attenzione fa riferimento al concetto di “stabile organizzazione”, che assurge a elemento chiave per la determinazione del diritto di tassazione. Quando si parla di stabile organizzazione si intende la presenza materiale dell'impresa nel Paese di riferimento⁷⁶, presenza che non è agevole dimostrare a causa della sussistenza di elementi immateriali connessi all'economia digitale. La “mobilità” e la “volatilità” sono le caratteristiche principali dell'economia digitale che consentono alle imprese di ridurre il proprio carico fiscale, erodere le basi imponibili e trasferire i profitti in Paesi dove la fiscalità risulta più bassa⁷⁷.

Pertanto, le imprese si sottraggono alla richiesta della “*taxable presence*”⁷⁸ nel territorio in cui sono produttive e limitano le funzioni, gli *assets* e i rischi all'interno di più Stati.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui fosse ipotizzabile la “*taxable presence*” delle imprese digitali nel territorio dello Stato, esse avrebbero a disposizione un'ulteriore tecnica di

⁷⁶ L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Milano, 2018.

⁷⁷ Cfr. F. GALLO, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Diritto Mercato Tecnologia*, n. 1, 2016, 155.

⁷⁸ *Ibidem*.

erosione della base imponibile, che consiste nella massimizzazione delle deduzioni per i pagamenti effettuati in forma di interessi, *royalties* e *service fees* nei confronti dello stesso *head office* o di altre imprese del gruppo non residenti⁷⁹.

A questo punto è necessario operare una distinzione tra “stabile organizzazione personale” e “stabile organizzazione materiale”.

Si ha stabile organizzazione personale in presenza di un soggetto, residente o non residente, che normalmente nel territorio dello Stato negozia, definisce e conclude contratti in nome dell’impresa. Sono considerati soggetti residenti, con riferimento alle persone fisiche *ex art. 2 del TUIR*, coloro che “*per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritti nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*”. Di contro, per le società si prende in considerazione l’articolo 73 del TUIR, secondo cui i requisiti alternativi fra di loro sono “*la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato*”.

La stabile organizzazione materiale è una sede fissa di affari che si caratterizza per un complesso di strutture materiali finalizzate all’attività economica e per il fatto che deve essere controllata e deve trovarsi nella disponibilità della casa madre. L’art.5, par. 1 del Modello OCSE afferma che “l’espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività d’impresa”.

La sede d’affari è intesa in senso fisico e deve soddisfare i criteri di utilità e strumentalità necessari allo svolgimento dell’attività economica. Non è indispensabile che l’impresa disponga di locali per lo svolgimento di un’attività imprenditoriale, è sufficiente anche l’esistenza di un certo spazio⁸⁰; la sede deve essere fissa, sia in termini temporali che spaziali, ossia ci deve essere la volontà di costruire una sede permanente piuttosto che l’effettiva permanenza. Quindi, *ex art. 162 comma 4 del TUIR* non si configura una stabile organizzazione, qualora: “i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione o consegna; si utilizzi un’installazione ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ N. GALIMI, *La stabile organizzazione materiale e personale*, 2013, in http://www.newsmercati.com/La_stabile_organizzazione_materiale_e_personale, ultima consultazione 16.08.2020.

beni o merci appartenenti all'impresa; i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa; l'utilizzo di una sede fissa di affari ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa; sia utilizzata una sede fissa di affari al solo fine di pubblicità, di ricerca scientifica o attività analoghe che abbiano solo carattere preparatorio o ausiliario; sia utilizzata una sede fissa di affari unicamente per una qualsiasi combinazione delle attività citate ai punti precedenti”.

Il concetto di “stabile organizzazione” non è univoco e pertanto varia nei diversi regimi tributari internazionali, tuttavia, in ogni ordinamento rappresenta il soggetto di imposizione tributaria nel paese dove ha la sede e non dove risiede il soggetto che ha la proprietà o il controllo della stessa⁸¹. L'OCSE, nel puro spirito di tutela del contribuente, garantisce l'applicazione analogica e l'interpretazione uniforme del “*arm's length principle*” alle stabili organizzazioni⁸². Il concetto di “*arm's length principle*”, considera i membri di un gruppo multinazionale come entità separate piuttosto che come parti di un singolo soggetto economico.

Nell'aggiornamento 2017 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni (M-OCSE), ufficialmente pubblicato dall'OCSE il 18 dicembre 2017, viene inserito nell'art. 5 il par. 4.1, che introduce una clausola volta al contrasto della frammentazione delle attività e diretta alla prevenzione dell'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione.

La clausola, nota come *anti-fragmentation rule*, prevede che nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in un determinato Stato, sussiste una stabile organizzazione se le varie attività sono complementari e connesse tra di loro, fatto salvo il caso in cui l'insieme delle attività, unitariamente considerate, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

La natura preparatoria e/o ausiliaria delle attività è valutata considerando le funzioni svolte dalla stessa impresa non residente e da altra impresa ad essa “*closely related*”.

La clausola viene applicata se sono presenti alternativamente delle condizioni quali la qualificazione, quale stabile organizzazione, di uno dei luoghi ove le attività sono

⁸¹ Cfr. L. LABANO, *Stabile organizzazione: principi nazionali ed internazionali*, 13.05.2020, in <http://www.salvisjuribus.it/stabile-organizzazione-principi-nazionali-ed-internazionali/>.

⁸² In tal guisa, P. VALENTE, *Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione. Il Rapporto OCSE del 2010*, in *Il fisco*, 43/2010, 7000.

poste in essere e, in mancanza, l'impossibilità di qualificare le attività nel loro complesso quali meramente preparatorie ed ausiliarie.

Ai fini della determinazione dell'IVA, la disciplina della stabile organizzazione verte su due pilastri fondamentali, quello di identificare la territorialità delle prestazioni di servizi e quello di individuare il soggetto passivo d'imposta. Il concetto di territorialità è legato al luogo in cui avviene la prestazione di servizi, di conseguenza il gettito Iva risulta di sola competenza dello Stato in cui la stabile organizzazione si considera come parte "attiva" all'interno di un'operazione.

La potestà impositiva di uno Stato è, pertanto, limitata per evitare che una stessa operazione sia soggetta ad una doppia tassazione.

3.3 LA NORMATIVA INTERNAZIONALE E LE INIZIATIVE DELLA COMMISSIONE UE

Organismi sovranazionali quali OCSE e UE hanno manifestato crescente preoccupazione in ordine alla pianificazione fiscale delle imprese multinazionali che approfittano delle differenze presenti nei diversi sistemi fiscali per ridurre “artificialmente” il reddito imponibile nonchè per spostare i profitti in Paesi che vantano una “fiscalità privilegiata”⁸³.

In tema di economia digitale l’UE è orientata alla ricerca di un regime fiscale equo e che favorisca la sua crescita. La Commissione Europea rappresenta la sintesi della volontà politica dell’Unione, e come tale ritiene che le regole esistenti in tema di economia digitale siano datate e inadeguate perché progettate per le imprese dell’economia “tradizionale”.

Per sopperire alle lacune in materia, la Commissione ha messo a punto un “pacchetto fiscale digitale” (COM 2018/148), approvato dalla Commissione europea il 21 marzo 2018. Tale pacchetto stabilisce le “norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, in acronimo PDS: l’obiettivo è quello di riformare le norme esistenti al fine di tassare la *digital economy* in modo equo, favorevole alla crescita e sostenibile. Contrariamente a quanto accadeva in passato la tassazione societaria non poggia più sul concetto dei profitti generati in un dato paese, in ragione della presenza fisica dell’azienda, ma si fa strada il concetto di “presenza digitale”⁸⁴, anche noto come stabile organizzazione virtuale” o “significativa presenza economica”.

Secondo quanto specificato dalla Commissione, la “presenza digitale” si basa su tre parametri: a) almeno 7 milioni di euro di fatturato annuale in un paese membro; b)

⁸³ L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018.

⁸⁴ Cfr. *La tassazione della Digital Economy*, seconda edizione, in <http://www.leoassociati.it/pdf/1569330793-pdf-La-tassazione-della-digital-economy.pdf>.

almeno 100mila utilizzatori in un paese membro durante un dato esercizio fiscale; c) almeno 3.000 contratti commerciali sempre in un dato paese membro⁸⁵.

Per generare entrate fiscali immediate la Commissione propone l'introduzione di una ISD, ossia di una "imposta sui servizi digitali" del valore del 3% sui ricavi generati da società che abbiano un fatturato annuo di oltre 50 milioni di euro nell'UE e di oltre 750 milioni di euro in tutto il mondo.

L'imposta sarebbe applicata ai ricavi derivanti da tre principali tipi di servizi digitali: 1) vendita di pubblicità online; 2) vendita dei "user data"; 3) messa a disposizione di piattaforme digitali che facilitano le interazioni tra gli utilizzatori.

Il servizio digitale è il "*servizio fornito attraverso Internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo*"; pertanto non è assimilabile nel concetto di servizio digitale la vendita di beni o servizi agevolata dal ricorso ad internet o alla rete elettronica.

La soluzione della ISD è stata accolta da Francia e Italia, pur presentando notevoli criticità. Prima di tutto, è un'imposta sul fatturato e come tale, alla stregua di un'accisa, racchiude in sé un'elevata probabilità di essere traslata sull'acquirente. Questa ipotesi si concretizza nel momento in cui la domanda si rivela poco elastica: la traslazione della tassa sugli utenti diviene un ostacolo a quella trasformazione digitale dell'economia che è uno degli obiettivi di fondo delle politiche pubbliche europee.

In seconda istanza, una tassa di tal genere, soprattutto se limitata alle grandi imprese che hanno alti fatturati, rischia di trasformarsi in un dazio ai danni di specifiche imprese.

Le istituzioni europee sono consapevoli che nuove imposte, nel panorama ormai stratificato delle norme tributarie, potrebbero produrre degli scompensi, casi di doppia tassazione o casi di imposizione a cascata.

⁸⁵ *Ibidem*.

3.4 LA NORMATIVA NAZIONALE

Quando si parla di *Web tax* si fa riferimento alla tassazione delle attività delle multinazionali che operano in Rete, che ha l'obiettivo di garantire equità fiscale e concorrenza leale. I prodromi legislativi dell'attuale *Web tax* risalgono al 2013, quando in occasione della Legge di Stabilità 2014 il legislatore italiano aveva previsto una prima versione della *web tax*.

Di questa disposizione, che sarebbe dovuta entrare in vigore dal 1° gennaio 2014, era però stato dapprima disposto il rinvio al 1° luglio 2014 e poi la definitiva abrogazione ad opera del decreto legge 6 marzo 2014, n.16. La legge, se fosse entrata in vigore, avrebbe imposto ai colossi del web di acquistare servizi pubblicitari esclusivamente da soggetti aventi una partita IVA italiana.

Un secondo tentativo di legislazione, fu avanzato quattro anni più tardi: il 15 giugno 2017 il Senato approvava, dopo il primo via libera della Camera, il disegno di legge n. 2853 di "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo".

Attraverso la conversione del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, si introduceva una procedura opzionale speciale di contraddittorio preventivo fra imprese estere e Amministrazione Finanziaria volta all'emersione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, anche per i periodi di imposta precedenti, con la previsione di notevoli benefici premiali. Tale imposta, definita *web tax transitoria*, non introdusse un vero e proprio prelievo fiscale, bensì una procedura di tipo collaborativo attraverso la quale le grandi imprese avrebbero potuto richiedere all'Agenzia delle Entrate la valutazione dell'eventuale sussistenza dei requisiti per essere tassate. La *Web tax* "transitoria" era stata introdotta dunque per permettere ai gruppi multinazionali di definire i debiti pregressi delle proprie stabili organizzazioni in Italia attraverso il procedimento dell'accertamento con adesione beneficiando di un abbattimento delle sanzioni al 50%; della non punibilità del reato di omessa dichiarazione; della possibilità dell'adempimento collaborativo a prescindere dal volume d'affari o di ricavi della stabile organizzazione.

Di pura ispirazione europea sono i commi da 35 a 50 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, meglio nota come "Legge di bilancio per il 2019". In essi è riproposto in chiave nazionale il tema dell'imposizione sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, al ricorrere di specifici presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali. La normativa si preoccupa di assoggettare a prelievo i ricavi ritenuti imponibili in base ad un collegamento ad hoc istituito con il territorio dello Stato, pur tuttavia non fa alcuna menzione all'esigenza di un coordinamento normativo internazionale, quantomeno a livello europeo. L'ISD (Imposta sui Servizi Digitali) è simile a quella proposta dalla Commissione Europea. Nello specifico, si tratta di una tassa sui ricavi delle società che forniscono certi servizi digitali e le soglie minime perimetrare i soggetti colpiti sono le stesse della proposta della Commissione: un fatturato globale di gruppo di 750 milioni di euro, di cui 5,5 derivanti da servizi digitali erogati sul territorio nazionale.

A norma del comma 37, sono "soggetti passivi dell'ISD i titolari di reddito d'impresa, residenti e non, che conseguano nel territorio dello stato ed in ciascun anno solare a decorrere dal 2019 ricavi dalla fornitura dei seguenti servizi: a) veicolazione di pubblicità mirata agli utenti che facciano uso di un'interfaccia digitale; b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, anche al fine di consentire la conclusione di accordi per la fornitura di beni o servizi fra gli utenti che della stessa si avvalgono per essere fra loro connessi; c) trasmissione di dati raccolti dagli utenti mediante utilizzo dell'interfaccia digitale".

Sostanzialmente, senza operare alcuna distinzione tra società con sede in Italia o all'estero, devono essere tassati i ricavi originati sia dai servizi e dai beni venduti dalle piattaforme e sia dal trasferimento ad altri soggetti dei meglio noti *big data*.

Per applicare la *web tax* i ricavi tassabili, conseguiti nell'anno precedente a quello di riferimento, devono essere assunti al lordo dei costi e al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette.

Ex comma 40 "il periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta se l'utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo. Un utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se: "a), la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato in detto periodo

d'imposta per accedere a un'interfaccia digitale; b) il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, l'utente utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo d'imposta; c) l'utente dispone di un conto per la totalità o una parte di tale periodo d'imposta che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato; d) i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, sono trasmessi in detto periodo d'imposta". L'imposta deve essere liquidata su base trimestrale.

Così come accade per la sua omologa europea, la "*web tax*" italiana presenta delle criticità di ordine generale prima tra tutte quella riconducibile alla possibilità di essere traslata e in secondo luogo quella di essere vista come un dazio sull'importazione dei servizi digitali delle grandi imprese americane e cinesi.

Vi sono altre criticità di natura contingente e di natura strutturale, rappresentate dal fatto che prima tra tutte vi è il problema inerente l'apparente contrasto con le norme della *privacy*. Ai soggetti passivi dell'imposta è richiesta la tracciabilità delle transazioni fatte con utenti che utilizzano pc, cellulari o altri dispositivi elettronici localizzati nel territorio dello Stato italiano.

Il problema si pone poiché le norme sulla *privacy* danno all'utente il diritto di non essere geo-localizzato⁸⁶. Anche se un utente disattiva volontariamente la geo-localizzazione è possibile, grazie alla tecnologia, geo-localizzarlo comunque violando la sua volontà e la sua *privacy*.

Un'altra criticità è rappresentata dal fatto che l'imposta non colpisce solo le grandi imprese estere del *web*, ma anche molte imprese italiane di grandi dimensioni. Soprattutto per il settore della pubblicità online la cosa appare alquanto complessa poiché non è chiaro se la norma intenda tassare anche i grandi editori italiani e se incida sui compensi delle piattaforme o l'intero fatturato della pubblicità *on line*.

⁸⁶ Cfr. La normativa italiana è disponibile sul sito dell'Autorità per la Protezione dei Dati Personali in <https://www.garanteprivacy.it/home/diritti/cosa-intendiamo-per-dati-personali.ultimaconsultazione> 16.08.2020.

Ulteriori problematiche si pongono in ordine alle possibili ricadute fiscali, poichè, stante l'incidenza della *Web tax* sul fatturato delle aziende, è sempre più concreto il rischio di uno spostamento del carico impositivo sull'utente finale⁸⁷.

A livello internazionale l'imposta è esposta alla critica degli USA che la considerano essere nella sostanza un dazio, sull'importazione dei servizi digitali delle grandi imprese americane o comunque una discriminazione nei loro confronti⁸⁸.

⁸⁷ A. VALENTE, *Perchè la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio*, 28 febbraio 2020, in <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2020/02/28/web-tax-italiana-rischia-mancare-bersaglio>, ultima consultazione 07.09.2020.

⁸⁸ Cfr. B. BONINI, G. GALLI, *La Web tax italiana: prospettive e problemi*, 25 gennaio 2020 in <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-WebTax.pdf>, ultima consultazione 07.09.2020.

3.5 IL REGIME PATENT BOX ITALIANO

I beni immateriali hanno acquisito un ruolo preminente nella creazione di valore aggiunto nei processi produttivi. Tale situazione ha spinto il legislatore italiano ad introdurre nell'ordinamento il regime del "Patent Box".

La disciplina Patent Box nel progetto BEPS è racchiusa all'interno dell'elaborato "*Action n. 5*", denominato "*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*", pubblicato il 16 settembre 2014 e integrato dal rapporto finale dell'ottobre 2015.

Nel rapporto finale l'OCSE ha affrontato il tema dell'ammissibilità del *Patent Box*, affermando in modo palese che "i regimi agevolativi, per non essere dannosi, debbano essere strettamente correlati con l'attività sostanziale svolta dal soggetto beneficiario, al fine di allineare il risparmio d'imposta consentito alla effettività del fenomeno produttivo di reddito, assicurandosi così che i profitti imponibili non siano delocalizzati in Paesi diversi rispetto a quelli in cui gli stessi sono effettivamente generati"⁸⁹.

Gli intangibili rappresentano fattori importanti per la creazione di valore e per la crescita aziendale, perché permettono di conseguire un'elevata redditività a fronte di costi di sviluppo relativamente contenuti, soprattutto se paragonati a quelli che l'impresa dovrebbe sostenere per la produzione di beni materiali.

In tale prospettiva, la legge del 23 dicembre 2014 n.190, meglio nota come legge di Stabilità 2015, ai commi 37-45 dell'art. 1, ha introdotto il "Patent Box", ossia un regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzazione, dalla concessione in uso e dalla cessione di alcune tipologie di beni immateriali e sperimentato ormai da diversi anni in altri Paesi europei⁹⁰.

Attraverso tale provvedimento normativo anche l'Italia si è dotata di uno strumento di politica industriale, basato sulla leva fiscale, in grado di attrarre il "capitale intangibile"⁹¹; il legislatore ha voluto favorire non solo il mantenimento dei beni

⁸⁹ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2015.

⁹⁰ P. ARGINELLI E F. PEDACCINI, *Prime riflessioni sul regime italiano di Patent Box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in Riv. Dir. Tribut., 2014, 60.

⁹¹ M. LEO, *Patent Box alla ricerca di regole certe*, in Fisco, 2016, 91.

immateriali in Italia ma anche il rientro degli stessi beni “delocalizzati” in paesi esteri⁹².

Altresì, l’obiettivo della normativa è stato quello di incoraggiare gli investimenti in ricerca e sviluppo e tutelare la base imponibile nazionale da strategie di aggressive tax *planning*, che nel settore degli *intangibles*, trovano innumerevoli opportunità di diffusione,

La normativa italiana prevede che i redditi, per poter godere di siffatta agevolazione, devono essere conseguiti da società ed enti commerciali che svolgono attività di ricerca e sviluppo. Entrando nel dettaglio, il legislatore ha previsto che le imprese possono, in via opzionale, escludere dalle tasse fino al 50% del reddito derivante dallo sfruttamento commerciale dei beni intangibili.

È, altresì, prevista la detassazione pressoché integrale delle plusvalenze ricavate dalla cessione dei beni intangibili, a patto che, entro il secondo periodo d'imposta successivo alla vendita, almeno il 90% del relativo corrispettivo sia reinvestito nella manutenzione e nello sviluppo di altri beni sottoposti a regime agevolato⁹³.

Il regime agevolativo prevede comunque dei limiti in particolare: a) l'opzione è applicabile solo se l'impresa svolge attività di ricerca, anche mediate contratti stipulati con università e enti di ricerca; b) non tutto il reddito gode dell'esenzione, ma solo la quota data dal rapporto tra i costi sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo dell'*intangibile* e i costi di produzione del bene⁹⁴.

Dal punto di vista oggettivo⁹⁵ il regime di tassazione agevolata si applica ai redditi derivanti dall'utilizzo di: a) opere dell'ingegno; b) brevetti industriali; c) processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili (*know-how*); d) marchi d'impresa funzionalmente equivalenti ai brevetti⁹⁶.

⁹² A. VICINI RONCHETTI, *Regole europee ed incentivi fiscali allo sviluppo dei brevetti: prime considerazioni sulla Patent Box*, in *Rass. Tribut.*, 2016, p. 671 e s., ivi a p. 671-672.

⁹³ D'ORSOGNA M., SBROIAVACCA A., STEVANATO D. E RL, *“Patent Box” tra calcolo dei ricavi agevolabili e utilizzazione dei costi come limite al beneficio*, in *Dialoghi Trib.*, 2015, 70.

⁹⁴ G. ARACHI, *Il nuovo regime opzionale sui redditi dei beni immateriali*, disponibile su <http://www.lavoce.info/archives/31505/litalia-sceglie-detassazione-dei-beni-immateriali/>, ultima consultazione 18.09.2020.

⁹⁵ COMMITTERI G. M., *“Patent Box”: il regime opzionale per gli “intangibles”*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3393 ss., ivi a p. 3393

⁹⁶ ANDREANI G. e TUBELLI A., *Reddito detassato per le imprese titolari di intangibles*, in *Fisco*, 2014, p. 4315 ss., ivi a p. 4318.

Il decreto *Patent Box* è stato poi modificato dal Decreto Legge del 24 gennaio 2015, n. 3 il cd. Decreto *Investment Compact*, convertito in legge con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2015, n. 33.

Il decreto ha ampliato la platea dei soggetti beneficiari della tassazione agevolata, comprendendo anche le piccole e medie imprese innovative che operano nel campo dell'innovazione tecnologica, ed estendendo l'ambito applicativo del regime anche ai marchi, estendendo l'agevolazione a tutte le tipologie inclusi quelli commerciali, e rendendo facoltativo il *ruling* ossia il contraddittorio preventivo.

Un ulteriore arricchimento normativo si è avuto con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Ministeriale del 30 luglio 2015, emanato dal Ministero dello Sviluppo Economico, coadiuvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Nel decreto si determina l'ambito applicativo e i criteri di calcolo dell'agevolazione, prevede altresì che l'opzione, una volta che è stata esercitata, sia valida per cinque periodi d'imposta e che, durante

questo periodo sia irrevocabile; l'opzione può essere rinnovata solo al termine del periodo quinquennale previsto. Il provvedimento contiene la definizione di bene immateriale, delineando, così, il perimetro oggettivo di applicazione del regime: in particolare, per ciò che concerne le opere dell'ingegno, ne viene circoscritto l'ambito di applicazione al solo *software* coperto da *copyright*.

Il 10 novembre 2015 è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 144042, che approva e contiene il modello di adesione al regime di *Patent Box*, denominato modello di "opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali", che doveva essere utilizzato per esercitare l'opzione per i primi due periodi d'imposta successivi a quello del 31 dicembre 2014, ossia nei periodi d'imposta 2015 e 2016, mediante l'utilizzo del software denominato "PATENT_BOX", disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, entro il periodo d'imposta in cui ha inizio il regime di tassazione, e che l'opzione sarebbe stata valida per 5 periodi d'imposta, oltre ad essere irrevocabile e rinnovabile.

A breve distanza, l'Agenzia delle Entrate, il 01° dicembre 2015, ha pubblicato un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot.n° 154278 e la Circolare

36/E, con lo scopo di introdurre un'apposita procedura di accesso alla procedura di accordo preventivo connessa all'utilizzo di beni immateriali.

Il provvedimento prevede che l'accesso all'utilizzo dei beni materiali deve avvenire mediante apposita istanza in carta libera, corredata da relativa documentazione a supporto. Il provvedimento, indica, altresì, tutti gli elementi che l'istanza deve contenere, come la denominazione dell'impresa, la sede legale, il codice fiscale e/o la partita IVA, l'oggetto dell'accordo preventivo, la tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile, la tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta, la firma del legale rappresentante. Alla fase di presentazione dell'istanza segue la fase istruttoria, che può consistere in incontri con il contribuente o in accessi o richieste d'informazione e d'integrazione della documentazione presentata. Infine, la procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'ufficio competente e del legale rappresentante di un accordo, che definisce i metodi e i criteri di calcolo del reddito agevolabile.

La Circolare n. 36/E, invece, contiene alcuni chiarimenti in merito a questioni non puntualmente disciplinate da alcuna previsione normativa, quale gli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, il trattamento delle perdite derivanti dallo sfruttamento economico degli intangibili e quello delle operazioni straordinarie⁹⁷.

È bene precisare che la normativa sul *Patent Box* è una norma di rango primario, pertanto la sua eventuale modifica può avvenire solo con una successiva Legge emanata dal Parlamento, in quanto di pari rango normativo. Il legislatore italiano ha apportato due ulteriori modifiche sul Patent Box

attraverso la Legge 28 dicembre 2015, n° 208 nota come Legge di Stabilità 2016.

La prima delle due modifiche è inerente la fattispecie dei *software* coperti da *copyright* che, a seguito delle modifiche introdotte, diventa l'unica categoria di opere dell'ingegno comprese nel regime agevolativo.

La seconda modifica, invece, fa riferimento alla previsione secondo cui i beni immateriali utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo, anche se inquadrabili in categorie diverse, devono essere considerati quali unico bene immateriale ai fini dell'agevolazione da *Patent Box*. Con le disposizioni vigenti

⁹⁷ L. MIELE R. VIO, *Nel Decreto di attuazione del regime "Patent box" la procedura per determinare l'agevolazione*, in Corr. Trib., n. 34, 2015, 2557.

precedentemente, affinché due distinti intangibili potessero essere considerati unico bene immateriale agevolabile, era necessario che appartenessero alla medesima categoria giuridica.

Un ulteriore intervento normativa sull'argomento è la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 11/E del 7 aprile 2016 che fornisce alcuni chiarimenti sull'impianto generale del *Patent Box* proponendo alcune soluzioni interpretative volte ad agevolare la presentazione della documentazione relativa alle istanze di *ruling*.

I temi oggetto della circolare sono la definizione dei beni intangibili che possono essere agevolati, i metodi di calcolo, il modo in cui deve essere determinato il reddito agevolabile e l'oggetto dell'accordo preventivo. La circolare specifica che la norma ha applicazione generale e riguarda tutti i titolari di reddito d'impresa, purché risiedano nel territorio dello Stato, senza vincoli di natura giuridica, nonché l'agevolazione riguarda anche tutte le stabili organizzazioni presenti nel territorio dello Stato e appartenenti a Paesi con cui è in vigore un accordo contro la doppia tassazione e con i quali esista un effettivo scambio d'informazioni⁹⁸.

Il quadro normativo della disciplina del Patent Box si è arricchito con il Decreto Legge n. 50 del 24 aprile 2017 noto come "Manovra correttiva 2017". All'art. 56 del Decreto sono elencate le modifiche alla disciplina della tassazione agevolata del reddito derivante dall'utilizzo di beni immateriali tra le quali quelle più rilevanti sono l'esclusione dei marchi d'impresa dal campo di applicazione del *Patent Box* solo per le opzioni esercitate dal 1 gennaio 2017, e l'introduzione di una nuova categoria di beni agevolabili, ossia quelli derivanti dall'utilizzo congiunto di due o più beni immateriali agevolabili.

Il comma 39 della Legge 23 dicembre 2014 n. 190 riformulato prevede che "i redditi dei soggetti indicati al comma 37 derivanti dall'utilizzo di software protetto da *copyright*, da brevetti industriali, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, non concorrono a formare il reddito complessivo, in quanto esclusi per il 50% del relativo ammontare. Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni

⁹⁸ Cfr. D. AVOLIO B. SANTACROCE, *Arrivano i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul Patent Box*, in Corr. Trib., 2016, n. 4, 274-278.

immateriali, collegati tra loro da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente quelli indicati nel primo periodo”⁹⁹. L’esclusione dei marchi riguarda solamente le opzioni esercitate dopo il 31 dicembre 2016.

Ai fini del *Patent box*, recentemente l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. 7 del 27 marzo 2020, nota come *Decreto Cura Italia*, con cui ha fornito chiarimenti e indicazioni operative sulla trattazione delle istanze di accordo preventivo per le imprese con attività internazionale e di determinazione del reddito agevolabile.

Il Decreto ha disposto la sospensione dall’8 marzo al 31 maggio del 2020 dei termini di cui agli articoli 31-*ter* e 31-*quater* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché dei termini relativi alle procedure di cui all’articolo 1, c. da 37 a 43, della L. n. 190 del 2014.

Pertanto sono sospesi i termini previsti dalle disposizioni che disciplinano: a) gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale; b) le rettifiche in diminuzione del reddito in applicazione della disciplina sui prezzi di trasferimento; c) la procedura di accordo preventivo connessa all’utilizzo di determinati beni immateriali (*patent box*).

In particolare si prevede che le imprese con attività internazionale hanno accesso a una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti: a) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale dei prezzi di trasferimento e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza; b) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un’impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente; c) valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato; d) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l’erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

⁹⁹ T. GASPARRI, *Marchi d’impresa esclusi dal Patent Box*, in *Il Fisco*, n. 24, 2017, 1-2335.

Per ciò che concerne la disciplina del *patent box*, il decreto prevede che i soggetti titolari di reddito d'impresa possano optare per il regime di esclusione dal reddito imponibile di una parte dei redditi derivanti dall'utilizzo di *software* protetto da *copyright*, da brevetti industriali, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili.

3.6 LA NUOVA IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

L'art. 1 comma 678 della Legge di Bilancio 2020¹⁰⁰ ha introdotto ulteriori modifiche in merito alla *Web tax*, istituita nel 2018 e mai entrata in vigore a seguito della mancata emanazione dei provvedimenti attuativi, benché la data prevista sarebbe dovuta essere il 1° gennaio 2019.

La novella legislativa, chiamata *Digital tax* ed entrata in vigore senza alcun decreto attuativo, intende precisare quali servizi digitali non sono soggetti a tassazione, ed individuare alcune caratteristiche relative alla realizzazione della fattispecie impositiva e dei ricavi soggetti a tassazione, nonché introdurre nuovi obblighi contabili.

La *Digital tax*, così come la *Web tax*, suo predecessore, intende eliminare la disparità di trattamento fiscale tra le aziende “tradizionali” e quelle “digitali”¹⁰¹ adeguando la disciplina e il conseguente sistema di prelievo alle caratteristiche intrinseche di queste “nuove” forme di impresa digitale. Si tratta di un tributo indiretto sui ricavi lordi che derivano da alcuni servizi digitali e che grava solo su imprese di rilevanti dimensioni, individuate sulla base di una doppia soglia di ricavi¹⁰².

Dal punto di vista del presupposto soggettivo, l'imposta grava sui soggetti, che esercitando un'attività di impresa, forniscono servizi digitali realizzando, singolarmente o all'interno di un gruppo, in modo congiunto, nell'anno solare: a) un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a euro 750 milioni; b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio italiano non inferiore a 5,5 milioni di euro.

Con questa previsione dimensionale, imposta è facilmente riconducibile alla proposta di Direttiva che individuava “il primo requisito nel realizzo di un volume d'affari, da

¹⁰⁰ La legge di Bilancio 2020 è la Legge n. 160 del 27/12/2019.

¹⁰¹ La maggior parte delle aziende digitali a cui si fa riferimento sono i grandi colossi quali Amazon, Google, Facebook, Apple, Microsoft.

¹⁰² Cfr. E. DELLA VALLE, *L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve*, in “il fisco” n. 5 del 2020, 1-407.

qualsivoglia territorio e fonte imprenditoriale derivante, superiore a 750 milioni di euro”¹⁰³.

Il congiunto superamento delle soglie è prevista sia singolarmente che a livello di gruppo: purtroppo, però, i criteri di individuazione del perimetro del gruppo identificabili indirettamente facendo ricorso al comma 38 dell’art. 1 della Legge n. 145/2018, che esclude dall’ambito applicativo del tributo i servizi infragruppo richiamando a tal fine l’art. 2359 c.c.¹⁰⁴.

Non assume alcuna rilevanza la modalità con cui si realizza il fatturato italiano, ossia è irrilevante l’esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia o la residenza fiscale dell’impresa che realizza il suddetto volume d’affari. È sufficiente solo che l’utente (non il cliente della *web company*), interessato al servizio tassabile, attivi il suo veicolo di collegamento, ossia un dispositivo digitale fisso o mobile, nel territorio italiano¹⁰⁵.

Dunque, nel rispetto dei requisiti sopracitati sono soggette ad imposizione sia le imprese residenti in Italia che quelle non residenti prescindendo dalla natura dei committenti sono coinvolti dal prelievo sia i servizi B2B che quelli B2C, non considerati dalla *Web tax* contemplata dalla Legge n. 205/2017.

Il comma 43 dell’art. 1 della Legge n. 145/2018 presume la solidarietà dei soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo di quelli non residenti senza stabile organizzazione italiana e numero identificativo IVA obbligati al pagamento del tributo avendone realizzato il presupposto oggettivo.

Secondo autorevole dottrina¹⁰⁶ si è in presenza di un caso di solidarietà dipendente posto che sono co-obbligati i soggetti residenti che non hanno realizzato il presupposto

¹⁰³ T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, in *il fisco*, n. 4/2019, 326.

¹⁰⁴ Per l’art. 2359 c.c. “Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

¹⁰⁵ T. DI TANNO, *OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali* in *Corriere Tributario* n. 7 del 2020, 653.

¹⁰⁶ T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

rappresentato dalla prestazione di determinati servizi digitali, e questo in virtù dell'appartenenza allo stesso gruppo di coloro che lo hanno realizzato.

L'obbligato principale deve essere identificato nella *legal entity* che pone in essere i servizi in questione e non il gruppo nel suo complesso nonostante il requisito dimensionale tenga come riferimento anche ai ricavi del gruppo.

Ne consegue che il soggetto passivo, obbligato principale, è quello che rende i servizi colpiti dal tributo e che i soggetti residenti appartenenti allo stesso gruppo costituiscono dei semplici responsabili d'imposta.

In prima istanza, un'importante novità è rappresentata dal fatto che l'imposta resta in vigore fino all'attuazione delle disposizioni che derivano da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

La sua liquidazione avviene, poi, su base annuale il 16 febbraio dell'anno successivo a quello dell'esercizio chiuso. La società ha l'onere di tenere una contabilità dedicata relativa ai servizi digitali imponibili, altresì è essenziale la presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti, entro il 30 giugno del medesimo anno.

Si è in presenza di un tributo di durata con periodo d'imposta pari all'anno solare e si tiene conto ai fini della liquidazione del tributo dell'effettuazione del servizio, irrilevante risultando l'incasso, in conformità all'art. 4, par. 5 della proposta di Direttiva.

I soggetti passivi sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale dell'ammontare "dei servizi tassabili forniti" entro il 31 marzo dell'anno del versamento; ciò che rileva è dunque la fornitura del servizio e non il relativo pagamento da parte del fruitore¹⁰⁷.

Il nuovo comma 44-*bis* dell'art. 1 della Legge n. 145/2018 individua la necessità di un'apposita contabilità che i soggetti passivi devono istituire "per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi dei servizi imponibili, così come gli elementi quantitativi mensili utilizzati per calcolare le proporzioni di cui al comma 40-*ter*", ossia quelle necessarie alla determinazione dei ricavi tassabili in Italia.

¹⁰⁷ Cfr. E. DELLA VALLE, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

Nel caso di società aderenti ad uno stesso gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali, la normativa dispone la nomina di una singola società del gruppo.

È prevista la nomina di un rappresentante fiscale per l'assolvimento degli obblighi dichiarativi e di pagamento dell'imposta nel caso di soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, e stabiliti in uno Stato diverso da uno Stato membro dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia non ha concluso un accordo di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali.

L'art. 1, comma 37, della Legge di bilancio 2019 stabilisce che rientrano nel campo applicativo del tributo i ricavi che originano dalla fornitura delle seguenti tre tipologie di servizi digitali¹⁰⁸: a) la “veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia”; b) la “messa a disposizione di un'interfaccia digitale che consente agli utenti di mettersi in contatto e interagire tra loro, anche al fine di facilitare lo scambio diretto di beni e servizi”; c) la “trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale” con o senza rielaborazione degli stessi”.

Le prestazioni pubblicitarie a cui si fa riferimento solitamente generano una fornitura di dati che, se efficacemente raccolti ed ordinati, danno vita ad un aggregato, meglio noto come *Big Data*, che a sua volta è rivendibile su un diverso e più ampio mercato, di cui si occupa la lett. c) del comma 37 della Legge n. 145/2018 relativo alla trasmissione di dati. Il rischio è quindi quello di creare fenomeni di doppia imposizione, con la conseguenza che andrebbe chiarito che in questi casi l'imposta, se applicata “a valle”, non può trovare applicazione anche “a monte”¹⁰⁹.

La trasmissione dei dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale riguarda sempre il tema di *Big Data* che però sono ordinati e trasformati in strumenti commerciali per profilare l'utente, creando reti di vendita. Per la dottrina

¹⁰⁸ Le tre tipologie di servizi digitali trovano corrispondenza, con qualche variante terminologica in quelli declinati nell'art. 3 della proposta di Direttiva.

¹⁰⁹ T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

dominante¹¹⁰ “la trasmissione rappresenta, nella fattispecie, la mera modalità di accesso al godimento del bene ceduto (i dati) ovvero il consenso al suo accesso”.

Nella trasmissione dei dati raccolti ci sono, altresì, i servizi garantiti all’utenza, formalmente gratuiti, resi in cambio della fornitura, spesso inconsapevole, di dati di varia natura e acquisiti dagli stessi beneficiari dei servizi¹¹¹ come il servizio di individuazione del migliore percorso attraverso *Google Maps* o *WAZE*.

Ex comma 37-*bis* non sono annoverati tra i servizi digitali ai fini della *Web tax*: “a) la fornitura diretta di beni e servizi, effettuata in seno ad un servizio di intermediazione digitale; b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore nei casi in cui il fornitore non faccia da intermediario; c) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale volta esclusivamente a fornire agli utenti dell’interfaccia: contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento; d) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale utilizzata per gestire alcuni servizi bancari e finanziari; e) la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi finanziari; f) lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell’energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti”. Il collegato fiscale, escludendo alcuni “servizi digitali” nella definizione ai fini dell’imposta ha inteso tutelare le PMI che utilizzano il *web* per sviluppare il proprio *business*.

A ben guardare, è escluso dalla *web tax* il mondo dell’intermediazione finanziaria tradizionale, oltre a quello già colpito dalle accise.

Il presupposto della territorialità del prelievo è rappresentato dalla presenza dell’utente nel territorio dello Stato: ai sensi del comma 40 dell’art. 1 della Legge n. 145/2018 (non modificato dalla Legge di bilancio 2020), affinché un ricavo derivante dal servizio digitale tassato possa considerarsi imponibile in un determinato periodo d’imposta, è necessario che l’utente del servizio medesimo sia localizzato in Italia in quel periodo.

¹¹⁰ *Ibidem*.

¹¹¹ S. SANTORO, “*La Web tax - profili di sistema*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.2, 2020, 459.

Tale criterio presenta evidenti criticità considerando anche e soprattutto le modalità di localizzazione in relazione alla tipologia di servizio digitale preso in considerazione di volta in volta¹¹².

Ex comma 40-*bis* “il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geo-localizzazione”. Tutta le novità introdotte dalla novella legislativa, che hanno manifestatamente carattere antielusivo, sono volte a cautelare fiscalmente lo Stato italiano in virtù del fatto che se il reddito derivante dalla transazione *on-line* rimanesse tassabile solamente nello Stato di residenza del soggetto non residente che eroga la prestazione, per quest'ultimo risulterebbe assai agevole effettuare un risparmio di imposta in modo elusivo.

Pertanto, la territorialità del servizio è agganciata a quella del dispositivo nel senso che l'utente del servizio si considera presente nel territorio dello Stato nel caso in cui utilizzi in Italia il dispositivo che gli consente di beneficiare del servizio.

A ben guardare il nuovo tributo presenta alcune criticità soprattutto sul piano internazionale: a livello europeo l'imposta sui servizi digitali potrebbe rappresentare una misura discriminatoria a danno delle imprese non residenti coinvolte che agiscono in regime di libera prestazione di servizi dell'UE, che, sarebbe soggette ad un'imposizione più elevata di quella che grava sulle imprese residenti.

Sotto il profilo meramente interno, si evidenziano delle perplessità legate ai criteri di determinazione dei ricavi tassabili poiché relativi a dispositivi quivi localizzati¹¹³.

¹¹² G. PIZZONIA - M. EMMA, *La Web tax sulle prestazioni digitali gioca d'anticipo ma ha molte criticità*, in *Il Sole - 24 Ore* del 21 gennaio 2019.

¹¹³ Cfr. E. DELLA VALLE, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

3.7 PROFILI DI COMPARAZIONE CON ALTRI PAESI EUROPEI

A far data dal 2019, in Europa 7 paesi si sono dotati di una *Web tax*, a dimostrazione che la tassazione dell'economia digitale è divenuta la protagonista del fisco europeo¹¹⁴. La *web tax* è inserita tra le misure inerenti la frode, l'evasione e l'elusione fiscale: l'intento è quello di rafforzare il quadro giuridico e l'applicazione di misure anti-abuso.

Nel 2019, l'Austria ha reso noto un progetto di legge che prevede l'introduzione di una *web tax* del 5% sui ricavi pubblicitari digitali. La Repubblica Ceca ha previsto di introdurre una *web tax* del 7%, rivolta essenzialmente alla pubblicità *web* dei grandi gruppi e alla vendita di dati personali.

Una tassa sui ricavi pubblicitari era stata già introdotta in Ungheria nel 2015 con un'aliquota del 5,3% e aumentata al 7,5% nel 2017.

In modo formale la Francia nel luglio 2019 ha adottato la *web tax* del 3% sui ricavi generati dalle grandi società che gestiscono piattaforme digitali o attività pubblicitarie *online*. La *Web tax* approvata in Francia è sostanzialmente in linea con la versione proposta dalla Commissione Ue nel marzo 2018, pur tuttavia la posizione francese deve essere valutata a seguito dell'emanazione di un documento Ocse, recepito totalmente dal G20 giapponese di giugno 2019 di Osaka, che opera solo una modifica della definizione di stabile organizzazione¹¹⁵.

La normativa approvata in Francia, ha scatenato la reazione degli Usa all'ultimo G7 perché di fatto colpisce i giganti di internet del mondo. L'obiettivo della legge è tassare le imprese che “creano valore aggiunto grazie agli internauti francesi”, imponendo un prelievo pari al 3% dei ricavi dei gruppi che generano affari globali per più di 750 milioni di euro in totale e più di 25 milioni in Francia.

Come reazione il Presidente americano Donald Trump ha minacciato di applicare dazi sui prodotti francesi; di contro il Governo francese ha specificato che gli effetti della

¹¹⁴ Sul punto si veda la Commissione europea nello studio “*Tax policies in the European Union*” (Politiche fiscali nell'Unione europea), in <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/2139-Evaluation-of-tax-information-dissemination-tools/public-consultation>, ultima consultazione 17.08.2020.

¹¹⁵ Cfr. S. Santoro, *La Web tax*, cit.

tassa digitale a partire dal 2021 saranno confrontati con quelli determinati dall'imposta che l'Ocse prevede di presentare la tassa digitale globale come "unificata".

La Spagna ha approvato un disegno di legge in cui è prevista l'imposizione di un'imposta pari al 3% sulle entrate delle grandi imprese tecnologiche. Il Regno Unito ha deciso di applicare una tassa del 2% sulle entrate di un sottoinsieme di imprese digitali che traggono profitto dagli utenti con sede nel Regno Unito.

Di contro, Irlanda, Danimarca e Svezia, da sempre si dicono contrari a una *Web tax* sulle compagnie digitali.

Dando uno sguardo anche ai paesi al di fuori della Ue, l'Australia è impegnata alla istituzione di una *Web tax* all'interno dei confini nazionali. Tutte queste iniziative sono state criticate fortemente dagli Stati Uniti che attraverso Chip Harter, uno dei responsabili del Tesoro Usa per le questioni fiscali internazionali, hanno definito queste tasse "discriminatorie" nei confronti delle aziende americane, sottolineando che gli "Stati Uniti rigettano qualsiasi proposta di questo tipo" e aggiungendo che la soluzione migliore sarebbe quella di riformare il sistema fiscale internazionale nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico¹¹⁶.

¹¹⁶ Cfr. M. CIMMINELLA, *Salta la tassa ai colossi del web per colpa di Irlanda, Danimarca e Svezia. Ma alcuni paesi procedono da soli*, 13.03.2019 in https://it.businessinsider.com/digital-tax-ecofin-nessun-accordo-cose-web-tax-per-giganti-web-google-facebook/?refresh_ce, ultima consultazione 17.08.2020.

3.8 IL PILLAR ONE E LO UNIFIED APPROACH

Il 9 ottobre 2019 l'OCSE ha pubblicato il documento *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, nato con l'intento di individuare le possibili soluzioni per garantire che le grandi imprese multinazionali, comprese quelle digitali, paghino le tasse nel luogo in cui intrattengono significativi legami diretti con i consumatori e dove i profitti sono generati¹¹⁷.

La parte più rilevante del documento è il *Pillar One*, che tratta in modo specifico il tema della tassazione dell'economia digitale riconoscendo esplicitamente che essa pone in termini del tutto innovativi la tematica della ripartizione del diritto di tassare (*taxing rights*) il reddito mondiale di un'impresa che opera su una pluralità di mercati (*Multinational Enterprise*, "MNE").

Il *Pillar One* attraverso una nuova ripartizione delle potestà impositive degli Stati vuole individuare dei nuovi criteri di allocazione dei profitti con l'obiettivo di unificare i tre diversi approcci delineati nel *Programme of Work*.

L'OCSE nel definire le affermazioni rivoluzionarie le riassume con l'espressione programmatica "*Unified approach*".¹¹⁸ L'OCSE propone la creazione di nuove regole che stabiliscano: a) dove le tasse devono essere pagate; b) in che proporzione i profitti dovrebbero essere tassati.

L'istituto della stabile organizzazione è ritenuto del tutto non idoneo a fronteggiare la nuova realtà portata dal fenomeno digitale e che il contribuente impresa, nel contesto internazionale, non può più essere identificato con la singola società ma vada sostituito a tali fini dal gruppo di appartenenza. Pertanto l'OCSE propone la *user participation* il *marketing intangibles* e la *significant economic presence*.

La *user participation* è l'allocazione degli utili nel luogo in cui è ubicata l'*active and participatory user bases* a prescindere dalla presenza fisica sul territorio dell'impresa. Tale meccanismo è applicabile poiché fa riferimento a specifici *business models* come le piattaforme inerenti i *social media*, i motori di ricerca e le piattaforme di vendita *on line*.

¹¹⁷ P. VALENTE, *Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE* in *il fisco* 42/2019, 4039.

¹¹⁸ M. DEVEREUX - A. AUERBACH - M. KEEN - P. OOSTERHUIS - W. SCHON - J. VELLA, *Residual Profit Allocation by Income*, 2019.

Il *marketing intangibles* è un meccanismo che sarebbe applicabile ad ogni impresa che, pur operando mediante una presenza fisica minima sul territorio, realizzi un guadagno correlato agli intangibili ossia *brand* e dati dei clienti.

Il *significant economic presence* è una proposta che valorizza il concetto di “presenza economica significativa” che può essere verificata facendo riferimento a diversi fattori tra i quali si annoverano il volume dei contenuti digitali, l’esistenza di un sito *web* in lingua locale e l’attività di promozione svolta on line per attrarre i clienti.

Per quanto concerne il c.d. *Unified Approach*, esso fa ricorso al *Three Tier Mechanism*, che riconosce alle *market jurisdictions* il diritto di tassare tre tipologie di importi. Il primo meccanismo denominato *Amount A*, è dato da una quota-parte dei presunti profitti residui dei gruppi multinazionali, che, “sarebbe il profitto che rimane dopo aver allocato ciò che sarebbe considerato un presunto profitto di routine sulle attività nei paesi in cui vengono svolte le attività”¹¹⁹;

Il secondo, *Amount B*, invece, è costituito da una quota fissa di profitti percepiti a titolo di remunerazione per le attività di *marketing* e di distribuzione svolte all’interno della *market jurisdiction* ed attribuita a quest’ultima.

Infine, *Amount C*, deriva dall’applicazione dell’*arm’s length principle*, in due casi, ossia se “nelle attività di marketing e distribuzione che si svolgono, la giurisdizione di mercato va oltre il livello di base di funzionalità e quindi garantisce un profitto in eccedenza del rendimento fisso contemplato nell’ *Amount B*, o che il gruppo multinazionale o la società svolga altre attività commerciali nella giurisdizione non correlate al *marketing* e alla distribuzione”.

In tal guisa, il nuovo diritto di tassazione, che incide sui profitti indicati quale *Amount A*, aumenterebbe l’ammontare dei profitti d’impresa assegnati alle *market jurisdictions*, anche in assenza di una presenza fisica della società che li abbia prodotti. Gli *Amount B* e *C*, invece, spetterebbero ai predetti Paesi solo se generati attraverso una presenza fisica dell’impresa sul proprio territorio¹²⁰ che sia stabile organizzazione o *nexus*.

¹¹⁹ Cfr. Segretariato generale dell’OCSE.

¹²⁰ Cfr. L. TOSI - R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2018, 40.

Non vi è dubbio che *l'Amount A* per l'OCSE rappresenti la principale risposta alle sfide fiscali dell'economia digitale, tanto che il nuovo diritto di imposizione fiscale riconosciuto alle *market jurisdictions* sulla scorta di specifiche formule sarebbe esercitabile su una parte degli profitti residui di alcune specifiche categorie di soggetti passivi, quali: a) le imprese che forniscono gli *automated digital services*, ossia servizi digitali automatizzati e standardizzati a una clientela o a una platea di utenti estese a livello globale, operando a distanza e utilizzando al minimo o per nulla le infrastrutture locali; b) i *consumer-facing businesses*, ossia le imprese che generano ricavi dalla vendita di beni e servizi solitamente rivolta ai consumatori (ossia individui che acquistano per uso personale e non per scopi commerciali o professionali), sia direttamente che indirettamente attraverso rivenditori terzi o intermediari che svolgono attività minoritarie quali quelle di montaggio e di imballaggio; c) le imprese che generano ricavi dai diritti di licenza su prodotti di consumo a marchio registrato; d) le imprese che generano ricavi attraverso la concessione in licenza di un marchio come nel caso del modello commerciale del *franchising*.

Nonostante tutto, il nuovo diritto impositivo opererà con una serie di limitazioni¹²¹ poiché sarà esercitabile solo nei confronti dei gruppi multinazionali che raggiungono una certa soglia di ricavi lordi¹²² e tuttavia, potrebbero beneficiare di un'ulteriore esclusione se il totale dei ricavi realizzati dall'intero gruppo che derivano dalle attività rientranti nell'ambito di applicazione del *Pillar One* sia inferiore ad una certa soglia. Inoltre, è prevista anche l'ipotesi di escludere le situazioni in cui il reddito totale da assegnare alle *market jurisdictions* in base al nuovo diritto di imposizione fiscale non raggiungerebbe un certo importo minimo, fermo restando le ulteriori esclusioni e limitazioni che rilevarebbero per il calcolo effettivo dell'*Amount A* e dell'applicazione della nuova regola del *nexus*¹²³.

¹²¹ A. I. D'Ambrosio *Le sfide della digital economy: la road map dell'OCSE*, 21 luglio 2020, in <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/10717>.

¹²² Secondo l'OCSE la soglia potrebbe essere la stessa di quella prevista dai *Country-by-Country reporting standards* ai sensi dell'Action 13 del BEPS, ossia entrate lorde superiori a 750 milioni di euro.

¹²³ Cfr., D. AVOLIO - E. DE ANGELIS, *Transfer pricing, Profit Split e Pillar One: quale futuro nell'era post BEPS?*, in *il fisco*, 2020, fasc. 7, 653 ss..

3.9 IL NUOVO “NEXUS” NELL’APPROCCIO OCSE

Il nuovo approccio OCSE introduce il concetto di *nexus* che si aggiunge al tradizionale concetto di stabile organizzazione. Il diritto a tassare una determinata entità “sarebbe applicabile in tutti i casi in cui un'impresa ha un coinvolgimento significativo e sostenuto nell'economia di una giurisdizione di mercato”.

Il *nexus* sarebbe collegato al livello dei ricavi che l'azienda registra in un determinato Paese e si applicherebbe anche ai gruppi che vendono su di un mercato attraverso un distributore-terzo, diverso dall'impresa¹²⁴.

Per fronteggiare le sfide poste dalla *digital economy* e dai nuovi modelli di business si è voluto definire che il contribuente per beneficiare dell'agevolazione fiscale relativa ai redditi derivanti da beni immateriali abbia anche effettivamente sostenuto le spese necessarie a creare tale attivo attraverso la creazione di un nesso tra i redditi derivanti dal bene immateriale ed i costi sostenuti per sviluppare tale attività.

Il nuovo *Nexus approach*, dovrebbe quindi portare a una diminuzione della concorrenza fiscale tra le varie normative dei Paesi membri e pertanto ridurre l'incentivo allo spostamento dei redditi da beni immateriali verso Paesi fiscalmente attrattivi, conformemente agli obiettivi del progetto BEPS¹²⁵.

La significativa presenza economica dovrebbe essere misurata sulla base di alcuni indici o fattori basati sui seguenti elementi da valutarsi congiuntamente al fine di individuare una connessione nella vita economica di un dato paese: tali elementi sono i ricavi, la presenza digitale e gli utilizzatori.

Il modo più semplice di applicare la nuova regola del *nexus* sarebbe quello di definire la quota di *revenue*, ossia dei ricavi, prodotta dall'impresa nel mercato quale indicatore

¹²⁴ Cfr. S. LATINI, *OCSE, Pillar One: utili a tre vie, anche il nexus si fa immateriale*, Ipsoa, 12 dicembre 2019, ultima consultazione 18.09.2020.

¹²⁵ Cfr. B. RATTÀ, *Le misure d'incentivazione delle attività di ricerca e sviluppo all'interno della Riforma delle imprese III Nuovi strumenti fiscali per incentivare l'innovazione*, in diritto tributario svizzero ultima consultazione 18.09.2020.

primario di un coinvolgimento duraturo e significativo dell'impresa in tale Stato, che consideri anche i servizi di pubblicità *online* rivolti agli utenti, ma non consumatori finali, localizzati in Paesi diversi da quelli in cui sono contabilizzati i relativi ricavi. Così si garantirebbe la neutralità tra i diversi modelli di *business*, coinvolgendo nel campo di applicazione delle nuove regole impositive tutte le forme di coinvolgimento remoto di un'impresa nell'economia di *market jurisdiction* agli utenti/consumatori, sia quelle che si avvalgono di un "distributor" per commercializzare i propri prodotti e servizi digitali¹²⁶.

¹²⁶ Cfr. A. I. D'Ambrosio *Le sfide della digital economy*, cit.

CONCLUSIONE

Al termine di questo lavoro è possibile trarre alcune importanti conclusioni.

Non vi è dubbio, che la digitalizzazione abbia influito e modificato diversi aspetti dell'economia, aumentando notevolmente il volume delle vendite delle imprese. Queste ultime, in vista di ulteriori incrementi di vendite, hanno deciso di spostare i propri affari sulle piattaforme digitali, che consente loro di vendere prodotti in diverse parti del mondo con un semplice *click*. Se la digitalizzazione rappresenta un'occasione di crescita per le aziende, non lo è altrettanto per il fisco che riscontra grandi difficoltà nel tassare gli utili generati da queste imprese.

Il problema non è solo italiano ma europeo ed internazionale tanto che l'Unione Europea e l'Ocse sono intervenute per ridurre i comportamenti elusivi e stimolare gli Stati membri ad intervenire per un'equa tassazione nella sfera delle imprese digitali.

La *web tax* rappresenta un importante *step* verso una tassazione più equa ma le *Big Tech*, trovando ancora favore in paesi come l'Irlanda¹²⁷, continuano ad eludere e faticano ad adattarsi alle nuove normative.

Attualmente l'Italia è uno dei pochi Paesi Ue ad aver adottato la *web tax*, nella sua dicitura di "*digital tax*" prevista dalla Legge di Bilancio 2020.

Allo stato dei fatti non è possibile tirare le somme sulla reale portata della normativa si attende, comunque, la fine dell'anno nonché un più ampio un coordinamento con il resto d'Europa.

In via previsionale lo Stato italiano presume di incassare per l'anno 2020 circa 700 milioni di euro. Tuttavia, non si può escludere il rischio che le aziende traslino questo ulteriore costo sui consumatori, con effetti negativi anche per la loro competitività.

¹²⁷ Ad oggi Facebook, Google e Amazon, i cosiddetti GAFA, pagano le tasse in Irlanda che è una sorta di paradiso fiscale per i colossi *Hi-Tech*.

BIBLIOGRAFIA

- AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011;
- ASSONIME, *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco*, tra sostanza e trasparenza, in *Note e Studi*, n. 15/2017, a cura di T. Gasparri.
- BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, traduzione. a cura di FORTE, Milano 1954;
- CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007;
- CIMMINELLA M., *Salta la tassa ai colossi del web per colpa di Irlanda, Danimarca e Svezia. Ma alcuni paesi procedono da soli*, 13.03.2019 in https://it.businessinsider.com/digital-tax-ecofin-nessun-accordo-cose-web-tax-per-giganti-web-google-facebook/?refresh_ce;
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992.
- CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996;
- COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano 1964;
- D'ALFONSO G., *La stabile organizzazione fa il suo esordio in Italia*, in *A&F*.10, 2003;
- GALLO F., *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Diritto Mercato Tecnologia*, n. 1, 2016;
- LEO M., *La Tassazione della Digital Economy - Seconda edizione - Aggiornata con Legge n. 145 del 30 dicembre 2018*, Lido di Ostia, Gennaio 2019;
- LABANO L., *Stabile organizzazione: principi nazionali ed internazionali*, 13.05.2020, in <http://www.salvisjuribus.it/stabile-organizzazione-principi-nazionali-ed-internazionali/>.
- LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell'abuso del diritto entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2007;.
- N. GALIMI, *La stabile organizzazione materiale e personale*, 2013, in http://www.newsmercati.com/La_stabile_organizzazione_materiale_e_personale;

P. PISTONE (a cura di), *Il progetto BEPS*, in *Diritto Tributario Internazionale*, Torino, 2017;

PERSIANI A., *Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati*, in *Diritto mercato tecnologia*, fascicolo n. 1 (gennaio – aprile 2016);

VALENTE P., L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione occulta. Profili applicativi nelle verifiche*, Milano, 2013;

VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2012;

VINCIGUERRA L., *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Milano, 2018.

LUISS



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto tributario dell'impresa

Gli strumenti di contrasto del fenomeno elusivo: la tassazione dell'economia digitale

Prof. F. Marchetti

RELATORE

Prof. G. Napoli

CORRELATORE

709111 LUIGI CELA

CANDIDATO

A.A 2019/2020

È agevole riconoscere come sia insita, nella natura dell'operatore economico, la tendenza a sottrarsi, in tutto o in parte, all'adempimento dell'obbligo tributario o, quanto meno, a limitare gli effetti economici che vi sono connessi.

È, infatti, possibile che coloro cui la norma è indirizzata agiscano come se la stessa non esista e quindi, pur ponendo in essere la condotta o versando nelle condizioni che ne costituiscono la fattispecie, non ne facciano seguire le conseguenze specificatamente previste.

È pensabile, altresì, che i destinatari della norma impositiva modifichino il proprio comportamento in modo da aggirarne le disposizioni; in tale evenienza, l'efficacia della normativa non è alterata per scollamento tra fattispecie e conseguenze, bensì per "rimozione" o "modificazione" delle situazioni concrete in predicato di essere dalla stessa regolate ¹.

I comportamenti esposti presentano un fine comune, che è quello di annullare o ridurre l'entità dell'onere fiscale; estremamente varie risultano però le tecniche che vengono adottate per realizzare tale fine. Sembra corretto suddividere tali condotte in attive e passive.

Saranno passivi quei comportamenti finalizzati ad una sottrazione del contribuente al carico fiscale, evitando il sorgere del presupposto di imposta (rimozione ed elusione), ovvero creando materia imponibile ma impedendo totalmente o parzialmente la percezione della stessa da parte del fisco (evasione); si presenteranno invece come attive quelle reazioni del contribuente rivolte ad un trasferimento dell'onere fiscale su altri soggetti (traslazione di imposta).

Tralasciando quest'ultimo fenomeno², si rivela importante cercare di definire i confini, oggettivamente indeterminati e permeabili, esistenti tra le figure dell'evasione, dell'elusione nel settore dell'economia digitale.

Nell'economia moderna l'evasione fiscale rappresenta indubbiamente uno dei principali problemi che ogni Stato è chiamato ad affrontare.

¹ In tal senso A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, 15.

² Fenomeno per il quale, il contribuente di diritto, che è formalmente tenuto a pagare l'imposta all'ente impositore, trasferisce l'onere di questa su di un altro soggetto ovvero sia il contribuente di fatto.

L'evasione fiscale consiste nell'insieme dei sistemi messi in atto per violare le norme impositive al fine di ridurre o eliminare il prelievo fiscale da parte dello Stato³. Secondo autorevole dottrina⁴ l'evasione è sia un fenomeno economico che un fenomeno giuridico, pertanto può essere oggetto di sanzione sia sul piano amministrativo che penale, in funzione della misura dell'importo di imposte e tasse non versate allo Stato e a seguito del mancato rispetto delle norme tributarie.

Con l'evasione si ottiene una riduzione dell'onere tributario *diretta e a posteriori*: "diretta" poiché l'evasore "*non modifica legalmente la struttura del presupposto*"⁵, ma si limita a evitarne illegalmente le conseguenze; "a posteriori" poiché quando il comportamento evasivo è messo in atto il fatto imponibile si è già verificato e l'obbligazione è già sorta. Un discorso diverso merita l'elusione: un comportamento differente rispetto all'evasione sia sul piano normativo che sanzionatorio⁶.

Il concetto di elusione fiscale non è assoluto, ma relativo. Nel caso specifico, tale relatività è sinonimo di dipendenza da un modello legislativo ricorrente. Per descrivere la forma di questa dipendenza si può dire, con un'espressione mutuata dal linguaggio matematico, che l'elusione fiscale è *funzione diretta* della quantità e della qualità delle norme che compongono il sistema tributario. A seconda del contesto normativo in cui si sviluppa, l'elusione ha, dunque, evidenze quantitative diverse, graduabili su un'ampia scala di valori.

Occorre precisare, però, che l'assunzione della qualità delle norme come parametro nella rappresentazione dei rapporti tra elusione e struttura della legge fiscale, non intende riproporre la questione della natura formale o sostanziale delle leggi tributarie.

Eludere significa *aggirare*. Ma l'assenza di una definizione legislativa, colloca tale figura in una "zona grigia"⁷, in cui la linea di demarcazione tra vietato e consentito è spesso difficile da tracciare.

³ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011, 111.

⁴ A. LOVISOLO, *Il principio di matrice comunitaria dell'"abuso del diritto" entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2007, 735.

⁵ Cfr. G. CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007, 171.

⁶ Cfr. A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, op.cit, 15 e ss.

⁷ S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992.

L'assegnazione di una precisa dimensione concettuale al fenomeno dell'elusione fiscale è compito assai arduo. Ai caratteri di astrattezza e sfuggevolezza che fisiologicamente accompagnano il fenomeno in esame, rendendolo concetto "quasi" privo di una propria essenza, bisogna aggiungere l'inesistenza nel sistema tributario italiano di una definizione positiva e generale del fenomeno, cui fa eco, ai fini dell'inquadramento del problema, un apporto limitato e discontinuo della giurisprudenza.

Questo non significa che il problema dell'elusione sia stato ignorato dal legislatore fiscale, tutt'altro: l'assenza di una precisa definizione del fenomeno è la conseguenza di una consapevole scelta, in quanto *"affrontare il problema dell'evasione legale attraverso una enunciazione di principio, di interpretazione nè facile nè sempre equa, è praticamente impossibile"*⁸.

Tuttavia, l'assenza di una definizione o previsione positiva non solo accentua l'evanescenza della figura, ma impone di guardare al fenomeno elusivo non già come ad una "categoria formale", bensì come ad una mera "categoria logica", elaborata in funzione descrittiva, con la quale ci si riferisce all'insieme di possibilità di aggiramento delle norme attuabili dal soggetto passivo di fronte al sorgere dell'onere tributario⁹.

Nell'arco degli ultimi anni l'elusione fiscale internazionale è un problema che ha assunto una dimensione crescente, dovuto soprattutto allo sviluppo dell'economia globalizzata. L'elusione fiscale è un problema che necessita di soluzioni globali e approcci comuni internazionali che garantiscano una tassazione effettiva.

A livello globale il digitale ha iniziato a ridefinire i confini tra i mercati, a dar vita ad aziende divenute *leaders* in settori di cui nemmeno facevano parte fino a pochi anni prima, a creare nuovi segmenti dovuti allo sviluppo delle grandi piattaforme di incontro fra domanda e offerta.

⁸ Questa è l'opinione della Commissione di studio della riforma tributaria, riportato da COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano 1964, 145.

⁹ Conformemente S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale (Il problema dell'elusione fiscale)*, Padova, 1992, 132; e anche A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna 1996, secondo il quale "L'elusione costituisce una categoria logica di origine dottrinale, che racchiude il complesso delle tecniche e dei comportamenti posti in essere dal soggetto passivo al fine di aggirare e render vane norme tributarie impositive".

Le amministrazioni fiscali dei singoli Stati hanno dovuto reagire approntando strumenti normativi e di controllo al fine di delimitare l'erosione della propria base imponibile. Le basi del sistema internazionale di imposizione fiscale, da sempre hanno individuato nella "stabile organizzazione" il principio per tassare un'azienda in un determinato paese e nei "prezzi di trasferimento"³⁷ una base per poter attribuire dei profitti alle affiliate.

L'economia digitale si caratterizza soprattutto il fatto che i servizi venduti sono intangibili ed i clienti sono contattati e concludono contratti via internet, pertanto diventa difficile individuare con esattezza il luogo ove il reddito prodotto debba essere assoggettato a tassazione.

È palese che in questa prospettiva le aziende digitali possono vendere prodotti e servizi in un paese evitando completamente il suo sistema fiscale.

Nei Paesi industrializzati, tra cui Italia, la nozione di stabile organizzazione è considerata come centro di imputazione di situazioni giuridiche attive e passive e determina l'assoggettamento a tassazione del non residente che opera nel Paese con tale forma organizzativa.

Il 16 Aprile 2019, l'Agenzia delle Entrate con protocollo 95765/2019 ha emanato il Provvedimento attuativo della "Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", ex art.1-*bis* D.L. 50/2017 del 4 aprile convertito con modificazioni dalla L. 96 del 21 giugno 2017 nota come *Self Disclosure procedure*, relativa alle stabili organizzazioni occulte in Italia di imprese residenti all'estero.

La "Self Disclosure procedure" prevede che nel caso in cui le imprese estere dovessero ravvisare un potenziale rischio che l'attività esercitata nel territorio italiano possa configurare la presenza di una stabile organizzazione, per la quale non sia stata presentata alcuna dichiarazione dei redditi, di instaurare un contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, volto a valutare la sussistenza o meno dei requisiti che configurano l'esistenza di una stabile organizzazione sul territorio italiano; in caso l'analisi concluda per l'esistenza di una stabile organizzazione a) determinare in conformità al principio di libera concorrenza i redditi ad essa attribuibili; b) determinare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) da allocare alla stabile organizzazione, nonché la relativa base imponibile ai fini IVA.

Le imprese non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con fatturato consolidato superiore a un miliardo di euro, che svolgono in Italia attività economiche suscettibili di configurare, nel loro complesso, una stabile organizzazione sul territorio dello Stato, possono presentare all'Ufficio istanza di cooperazione e collaborazione rafforzata per l'individuazione della sussistenza o meno della stabile organizzazione in Italia e, in caso positivo, per la determinazione dei redditi ad essa imputabili e della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La soglia complessiva di un miliardo di euro l'anno è determinata ammettendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato dei ricavi derivanti dalla cessione di beni e prestazione di servizi dai bilanci consolidati del gruppo multinazionale al quale l'impresa estera appartiene, relativi all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori.

L'obiettivo del provvedimento è quello di realizzare un contesto di maggiore certezza per gli operatori esteri già operanti nel territorio italiano nonché quello di sostenere e favorire il confronto preventivo tra l'amministrazione fiscale nazionale e i gruppi multinazionali esteri, volto a esplicitare la pretesa erariale attraverso moduli consensuali e partecipativi¹⁰.

Attraverso la presentazione dell'istanza si avvia un percorso collaborativo tra contribuente e Agenzia delle entrate diretto a valutare, in contraddittorio, la presenza dei requisiti di legge per la configurazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e per la definizione dei relativi debiti tributari.

Per quanto attiene all'ambito soggettivo, il provvedimento chiarisce che i soggetti non residenti devono: a) appartenere a un gruppo multinazionale con ricavi consolidati superiori a un miliardo di euro annuo (assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato dei ricavi per cessioni di beni e prestazioni di servizi indicati, secondo corretti principi contabili, nei bilanci consolidati del gruppo multinazionale di cui fa parte l'impresa estera, relativi all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori); b) effettuare nel territorio dello Stato cessioni di beni e prestazioni di servizi per un ammontare superiore a cinquanta milioni di euro annui, avvalendosi del supporto di imprese

¹⁰ D. ALBONICO, *Emersione spontanea della stabile organizzazione: chiarite le modalità operative*, 27 aprile 2019, in <https://www.ecnews.it/emersione-spontanea-della-stabile-organizzazione-chiarite-le-modalita-operative/>, ultima consultazione 18.09.2020.

ausiliarie. L'attività di supporto si ritiene integrata nella misura in cui sussista un collegamento economico diretto o indiretto tra l'attività dell'impresa ausiliaria e i ricavi generati nel territorio dello Stato dall'impresa estera.

Non possono, invece, avvalersi della procedura le imprese estere che hanno avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche di cui agli articoli 33 D.P.R. 600/1973 e 52 D.P.R. 633/1972, dell'inizio delle altre attività di controllo amministrativo previste dagli articoli 32 e 51 dei citati decreti nonché dell'avvio di procedimenti penali, purché tali attività di controllo e tali procedimenti abbiano a oggetto la configurazione nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione dell'impresa estera.

La “*Self Disclosure procedure*” intende, dunque, attuare un rapporto di trasparenza ed equa collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e le multinazionali estere, orientato a garantire un regime premiale in termini di sanzioni amministrative e penali, nonché la possibilità di accedere al programma italiano di *cooperative compliance*¹¹.

La “*Self Disclosure procedure*” rappresenta lo strumento giuridico attraverso il quale è possibile instaurare con un contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate allo scopo di definire se le attività svolte anche in passato configurino una stabile organizzazione in Italia.

L'aspetto che caratterizza l'economia digitale è, senza ombra di dubbio, la sua immaterialità; il che significa che non sempre le imprese hanno bisogno di una sede fisica per svolgere la loro attività in un paese del mondo.

Sulla base dei trattati internazionali un'impresa di un paese diverso dall'Italia è tassabile solo se ha una stabile organizzazione, cioè una strumentazione fisica: questa situazione fa sì che un'impresa straniera che svolge la sua attività digitale in Italia, non è tenuta a pagare alcuna imposta in Italia poiché non ha una stabile organizzazione in essa.

La questione principale sulla quale si pone molta attenzione fa riferimento al concetto di “stabile organizzazione”, che assurge a elemento chiave per la determinazione del

¹¹ Il “regime di adempimento collaborativo”, o *cooperative compliance*, è stato istituito con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23” (D.lgs 128/2015 - pdf). Possono aderirvi i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario.

diritto di tassazione. Quando si parla di stabile organizzazione si intende la presenza materiale dell'impresa nel Paese di riferimento¹², presenza che non è agevole dimostrare a causa della sussistenza di elementi immateriali connessi all'economia digitale. La "mobilità" e la "volatilità" sono le caratteristiche principali dell'economia digitale che consentono alle imprese di ridurre il proprio carico fiscale, erodere le basi imponibili e trasferire i profitti in Paesi dove la fiscalità risulta più bassa¹³.

Pertanto, le imprese si sottraggono alla richiesta della "*taxable presence*"¹⁴ nel territorio in cui sono produttive e limitano le funzioni, gli *assets* e i rischi all'interno di più Stati.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui fosse ipotizzabile la "*taxable presence*" delle imprese digitali nel territorio dello Stato, esse avrebbero a disposizione un'ulteriore tecnica di erosione della base imponibile, che consiste nella massimizzazione delle deduzioni per i pagamenti effettuati in forma di interessi, *royalties* e *service fees* nei confronti dello stesso *head office* o di altre imprese del gruppo non residenti¹⁵.

A questo punto è necessario operare una distinzione tra "stabile organizzazione personale" e "stabile organizzazione materiale".

Si ha stabile organizzazione personale in presenza di un soggetto, residente o non residente, che normalmente nel territorio dello Stato negozia, definisce e conclude contratti in nome dell'impresa. Sono considerati soggetti residenti, con riferimento alle persone fisiche *ex art. 2 del TUIR*, coloro che "*per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritti nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*". Di contro, per le società si prende in considerazione l'articolo 73 del TUIR, secondo cui i requisiti alternativi fra di loro sono "*la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato*".

La stabile organizzazione materiale è una sede fissa di affari che si caratterizza per un complesso di strutture materiali finalizzate all'attività economica e per il fatto che deve essere controllata e deve trovarsi nella disponibilità della casa madre. L'art.5,

¹² L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Milano, 2018.

¹³ Cfr. F. GALLO, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Diritto Mercato Tecnologia*, n. 1, 2016, 155.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ *Ibidem*.

par. 1 del Modello OCSE afferma che “l’espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività d’impresa”.

La sede d’affari è intesa in senso fisico e deve soddisfare i criteri di utilità e strumentalità necessari allo svolgimento dell’attività economica. Non è indispensabile che l’impresa disponga di locali per lo svolgimento di un’attività imprenditoriale, è sufficiente anche l’esistenza di un certo spazio¹⁶; la sede deve essere fissa, sia in termini temporali che spaziali, ossia ci deve essere la volontà di costruire una sede permanente piuttosto che l’effettiva permanenza. Quindi, *ex art. 162 comma 4 del TUIR* non si configura una stabile organizzazione, qualora: “i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione o consegna; si utilizzi un’installazione ai soli fini di deposito, esposizione o consegna di beni o merci appartenenti all’impresa; i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un’altra impresa; l’utilizzo di una sede fissa di affari ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l’impresa; sia utilizzata una sede fissa di affari al solo fine di pubblicità, di ricerca scientifica o attività analoghe che abbiano solo carattere preparatorio o ausiliario; sia utilizzata una sede fissa di affari unicamente per una qualsiasi combinazione delle attività citate ai punti precedenti”.

Il concetto di “stabile organizzazione” non è univoco e pertanto varia nei diversi regimi tributari internazionali, tuttavia, in ogni ordinamento rappresenta il soggetto di imposizione tributaria nel paese dove ha la sede e non dove risiede il soggetto che ha la proprietà o il controllo della stessa¹⁷. L’OCSE, nel puro spirito di tutela del contribuente, garantisce l’applicazione analogica e l’interpretazione uniforme del “*arm’s length principle*” alle stabili organizzazioni¹⁸. Il concetto di “*arm’s length principle*”, considera i membri di un gruppo multinazionale come entità separate piuttosto che come parti di un singolo soggetto economico.

¹⁶ N. GALIMI, *La stabile organizzazione materiale e personale*, 2013, in http://www.newsmercati.com/La_stabile_organizzazione_materiale_e_personale, ultima consultazione 16.08.2020.

¹⁷ Cfr. L. LABANO, *Stabile organizzazione: principi nazionali ed internazionali*, 13.05.2020, in <http://www.salvisjuribus.it/stabile-organizzazione-principi-nazionali-ed-internazionali/>.

¹⁸ In tal guisa, P. VALENTE, *Attribuzione del reddito alla stabile organizzazione. Il Rapporto OCSE del 2010*, in *Il fisco*, 43/2010, 7000.

Nell'aggiornamento 2017 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni (M-OCSE), ufficialmente pubblicato dall'OCSE il 18 dicembre 2017, viene inserito nell'art. 5 il par. 4.1, che introduce una clausola volta al contrasto della frammentazione delle attività e diretta alla prevenzione dell'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione.

La clausola, nota come *anti-fragmentation rule*, prevede che nel caso di svolgimento di più attività da parte di una o più imprese tra loro collegate in un determinato Stato, sussiste una stabile organizzazione se le varie attività sono complementari e connesse tra di loro, fatto salvo il caso in cui l'insieme delle attività, unitariamente considerate, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

La natura preparatoria e/o ausiliaria delle attività è valutata considerando le funzioni svolte dalla stessa impresa non residente e da altra impresa ad essa "*closely related*". La clausola viene applicata se sono presenti alternativamente delle condizioni quali la qualificazione, quale stabile organizzazione, di uno dei luoghi ove le attività sono poste in essere e, in mancanza, l'impossibilità di qualificare le attività nel loro complesso quali meramente preparatorie ed ausiliarie.

Ai fini della determinazione dell'IVA, la disciplina della stabile organizzazione verte su due pilastri fondamentali, quello di identificare la territorialità delle prestazioni di servizi e quello di individuare il soggetto passivo d'imposta. Il concetto di territorialità è legato al luogo in cui avviene la prestazione di servizi, di conseguenza il gettito Iva risulta di sola competenza dello Stato in cui la stabile organizzazione si considera come parte "attiva" all'interno di un'operazione.

La potestà impositiva di uno Stato è, pertanto, limitata per evitare che una stessa operazione sia soggetta ad una doppia tassazione.

L'art. 1 comma 678 della Legge di Bilancio 2020¹⁹ ha introdotto ulteriori modifiche in merito alla *Web tax*, istituita nel 2018 e mai entrata in vigore a seguito della mancata emanazione dei provvedimenti attuativi, benché la data prevista sarebbe dovuta essere il 1° gennaio 2019.

La novella legislativa, chiamata *Digital tax* ed entrata in vigore senza alcun decreto attuativo, intende precisare quali servizi digitali non sono soggetti a tassazione, ed

¹⁹ La legge di Bilancio 2020 è la Legge n. 160 del 27/12/2019.

individuare alcune caratteristiche relative alla realizzazione della fattispecie impositiva e dei ricavi soggetti a tassazione, nonché introdurre nuovi obblighi contabili.

La *Digital tax*, così come la *Web tax*, suo predecessore, intende eliminare la disparità di trattamento fiscale tra le aziende “tradizionali” e quelle “digitali”²⁰ adeguando la disciplina e il conseguente sistema di prelievo alle caratteristiche intrinseche di queste “nuove” forme di impresa digitale. Si tratta di un tributo indiretto sui ricavi lordi che derivano da alcuni servizi digitali e che grava solo su imprese di rilevanti dimensioni, individuate sulla base di una doppia soglia di ricavi²¹.

Dal punto di vista del presupposto soggettivo, l'imposta grava sui soggetti, che esercitando un'attività di impresa, forniscono servizi digitali realizzando, singolarmente o all'interno di un gruppo, in modo congiunto, nell'anno solare: a) un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a euro 750 milioni; b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio italiano non inferiore a 5,5 milioni di euro.

Con questa previsione dimensionale, imposta è facilmente riconducibile alla proposta di Direttiva che individuava “il primo requisito nel realizzo di un volume d'affari, da qualsivoglia territorio e fonte imprenditoriale derivante, superiore a 750 milioni di euro”²².

Il congiunto superamento delle soglie è prevista sia singolarmente che a livello di gruppo: purtroppo, però, i criteri di individuazione del perimetro del gruppo identificabili indirettamente facendo ricorso al comma 38 dell'art. 1 della Legge n. 145/2018, che esclude dall'ambito applicativo del tributo i servizi infragruppo richiamando a tal fine l'art. 2359 c.c.²³.

²⁰ La maggior parte delle aziende digitali a cui si fa riferimento sono i grandi colossi quali Amazon, Google, Facebook, Apple, Microsoft.

²¹ Cfr. E. DELLA VALLE, *L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve*, in “il fisco” n. 5 del 2020, 1-407.

²² T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, in il fisco, n. 4/2019, 326.

²³ Per l'art. 2359 c.c. “Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Non assume alcuna rilevanza la modalità con cui si realizza il fatturato italiano, ossia è irrilevante l'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia o la residenza fiscale dell'impresa che realizza il suddetto volume d'affari. È sufficiente solo che l'utente (non il cliente della *web company*), interessato al servizio tassabile, attivi il suo veicolo di collegamento, ossia un dispositivo digitale fisso o mobile, nel territorio italiano²⁴.

Dunque, nel rispetto dei requisiti sopracitati sono soggette ad imposizione sia le imprese residenti in Italia che quelle non residenti prescindendo dalla natura dei committenti sono coinvolti dal prelievo sia i servizi B2B che quelli B2C, non considerati dalla *Web tax* contemplata dalla Legge n. 205/2017.

Il comma 43 dell'art. 1 della Legge n. 145/2018 presume la solidarietà dei soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo di quelli non residenti senza stabile organizzazione italiana e numero identificativo IVA obbligati al pagamento del tributo avendone realizzato il presupposto oggettivo.

Secondo autorevole dottrina²⁵ si è in presenza di un caso di solidarietà dipendente posto che sono co-obbligati i soggetti residenti che non hanno realizzato il presupposto rappresentato dalla prestazione di determinati servizi digitali, e questo in virtù dell'appartenenza allo stesso gruppo di coloro che lo hanno realizzato.

L'obbligato principale deve essere identificato nella *legal entity* che pone in essere i servizi in questione e non il gruppo nel suo complesso nonostante il requisito dimensionale tenga come riferimento anche ai ricavi del gruppo.

Ne consegue che il soggetto passivo, obbligato principale, è quello che rende i servizi colpiti dal tributo e che i soggetti residenti appartenenti allo stesso gruppo costituiscono dei semplici responsabili d'imposta.

In prima istanza, un'importante novità è rappresentata dal fatto che l'imposta resta in vigore fino all'attuazione delle disposizioni che derivano da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

²⁴ T. DI TANNO, *OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali* in *Corriere Tributario* n. 7 del 2020, 653.

²⁵ T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

La sua liquidazione avviene, poi, su base annuale il 16 febbraio dell'anno successivo a quello dell'esercizio chiuso. La società ha l'onere di tenere una contabilità dedicata relativa ai servizi digitali imponibili, altresì è essenziale la presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti, entro il 30 giugno del medesimo anno.

Si è in presenza di un tributo di durata con periodo d'imposta pari all'anno solare e si tiene conto ai fini della liquidazione del tributo dell'effettuazione del servizio, irrilevante risultando l'incasso, in conformità all'art. 4, par. 5 della proposta di Direttiva.

I soggetti passivi sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale dell'ammontare "dei servizi tassabili forniti" entro il 31 marzo dell'anno del versamento; ciò che rileva è dunque la fornitura del servizio e non il relativo pagamento da parte del fruitore²⁶.

Il nuovo comma 44-*bis* dell'art. 1 della Legge n. 145/2018 individua la necessità di un'apposita contabilità che i soggetti passivi devono istituire "per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi dei servizi imponibili, così come gli elementi quantitativi mensili utilizzati per calcolare le proporzioni di cui al comma 40-*ter*", ossia quelle necessarie alla determinazione dei ricavi tassabili in Italia.

Nel caso di società aderenti ad uno stesso gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali, la normativa dispone la nomina di una singola società del gruppo.

È prevista la nomina di un rappresentante fiscale per l'assolvimento degli obblighi dichiarativi e di pagamento dell'imposta nel caso di soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, e stabiliti in uno Stato diverso da uno Stato membro dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia non ha concluso un accordo di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali.

²⁶ Cfr. E. DELLA VALLE, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

L'art. 1, comma 37, della Legge di bilancio 2019 stabilisce che rientrano nel campo applicativo del tributo i ricavi che originano dalla fornitura delle seguenti tre tipologie di servizi digitali²⁷: a) la “veicolazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia”; b) la “messa a disposizione di un’interfaccia digitale che consente agli utenti di mettersi in contatto e interagire tra loro, anche al fine di facilitare lo scambio diretto di beni e servizi”; c) la “trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale” con o senza rielaborazione degli stessi”.

Le prestazioni pubblicitarie a cui si fa riferimento solitamente generano una fornitura di dati che, se efficacemente raccolti ed ordinati, danno vita ad un aggregato, meglio noto come *Big Data*, che a sua volta è rivendibile su un diverso e più ampio mercato, di cui si occupa la lett. c) del comma 37 della Legge n. 145/2018 relativo alla trasmissione di dati. Il rischio è quindi quello di creare fenomeni di doppia imposizione, con la conseguenza che andrebbe chiarito che in questi casi l'imposta, se applicata “a valle”, non può trovare applicazione anche “a monte”²⁸.

La trasmissione dei dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale riguarda sempre il tema di *Big Data* che però sono ordinati e trasformati in strumenti commerciali per profilare l’utente, creando reti di vendita. Per la dottrina dominante²⁹ “la trasmissione rappresenta, nella fattispecie, la mera modalità di accesso al godimento del bene ceduto (i dati) ovvero il consenso al suo accesso”.

Nella trasmissione dei dati raccolti ci sono, altresì, i servizi garantiti all’utenza, formalmente gratuiti, resi in cambio della fornitura, spesso inconsapevole, di dati di varia natura e acquisiti dagli stessi beneficiari dei servizi³⁰ come il servizio di individuazione del migliore percorso attraverso *Google Maps* o *WAZE*.

Ex comma 37-bis non sono annoverati tra i servizi digitali ai fini della *Web tax*: “a) la fornitura diretta di beni e servizi, effettuata in seno ad un servizio di intermediazione digitale; b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore nei casi in cui il fornitore non faccia da intermediario; c) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale volta esclusivamente a fornire agli utenti dell’interfaccia:

²⁷ Le tre tipologie di servizi digitali trovano corrispondenza, con qualche variante terminologica in quelli declinati nell’art. 3 della proposta di Direttiva.

²⁸ T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ S. SANTORO, “*La Web tax - profili di sistema*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.2, 2020, 459.

contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento; d) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire alcuni servizi bancari e finanziari; e) la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi finanziari; f) lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti". Il collegato fiscale, escludendo alcuni "servizi digitali" nella definizione ai fini dell'imposta ha inteso tutelare le PMI che utilizzano il *web* per sviluppare il proprio *business*.

A ben guardare, è escluso dalla *web tax* il mondo dell'intermediazione finanziaria tradizionale, oltre a quello già colpito dalle accise.

Il presupposto della territorialità del prelievo è rappresentato dalla presenza dell'utente nel territorio dello Stato: ai sensi del comma 40 dell'art. 1 della Legge n. 145/2018 (non modificato dalla Legge di bilancio 2020), affinché un ricavo derivante dal servizio digitale tassato possa considerarsi imponibile in un determinato periodo d'imposta, è necessario che l'utente del servizio medesimo sia localizzato in Italia in quel periodo.

Tale criterio presenta evidenti criticità considerando anche e soprattutto le modalità di localizzazione in relazione alla tipologia di servizio digitale preso in considerazione di volta in volta³¹.

Ex comma 40-*bis* "il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geo-localizzazione". Tutta le novità introdotte dalla novella legislativa, che hanno manifestamente carattere antielusivo, sono volte a cautelare fiscalmente lo Stato italiano in virtù del fatto che se il reddito derivante dalla transazione *on-line* rimanesse tassabile solamente nello Stato di residenza del soggetto non residente che eroga la prestazione, per quest'ultimo risulterebbe assai agevole effettuare un risparmio di imposta in modo elusivo.

Pertanto, la territorialità del servizio è agganciata a quella del dispositivo nel senso che l'utente del servizio si considera presente nel territorio dello Stato nel caso in cui utilizzi in Italia il dispositivo che gli consente di beneficiare del servizio.

³¹ G. PIZZONIA - M. EMMA, *La Web tax sulle prestazioni digitali gioca d'anticipo ma ha molte criticità*, in *Il Sole - 24 Ore* del 21 gennaio 2019.

A ben guardare il nuovo tributo presenta alcune criticità soprattutto sul piano internazionale: a livello europeo l'imposta sui servizi digitali potrebbe rappresentare una misura discriminatoria a danno delle imprese non residenti coinvolte che agiscono in regime di libera prestazione di servizi dell'UE, che, sarebbe soggette ad un'imposizione più elevata di quella che grava sulle imprese residenti.

Sotto il profilo meramente interno, si evidenziano delle perplessità legate ai criteri di determinazione dei ricavi tassabili poiché relativi a dispositivi quivi localizzati³².

³² Cfr. E. DELLA VALLE, *L'imposta sui servizi digitali*, cit.

BIBLIOGRAFIA

- AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2011;
- ASSONIME, *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco*, tra sostanza e trasparenza, in *Note e Studi*, n. 15/2017, a cura di T. Gasparri.
- BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, traduzione. a cura di FORTE, Milano 1954;
- CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007;
- CIMMINELLA M., *Salta la tassa ai colossi del web per colpa di Irlanda, Danimarca e Svezia. Ma alcuni paesi procedono da soli*, 13.03.2019 in https://it.businessinsider.com/digital-tax-ecofin-nessun-accordo-cose-web-tax-per-giganti-web-google-facebook/?refresh_ce;
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992.
- CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996;
- COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano 1964;
- D'ALFONSO G., *La stabile organizzazione fa il suo esordio in Italia*, in *A&F*.10, 2003;
- GALLO F., *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Diritto Mercato Tecnologia*, n. 1, 2016;
- LEO M, *La Tassazione della Digital Economy* - Seconda edizione - Aggiornata con Legge n. 145 del 30 dicembre 2018, Lido di Ostia, Gennaio 2019;
- LABANO L., *Stabile organizzazione: principi nazionali ed internazionali*, 13.05.2020, in <http://www.salvisjuribus.it/stabile-organizzazione-principi-nazionali-ed-internazionali/>.
- LOVISOLO A., *Il principio di matrice comunitaria dell' "abuso del diritto" entra nell'ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Diritto e pratica tributaria* 4/2007;.
- N. GALIMI, *La stabile organizzazione materiale e personale*, 2013, in http://www.newsmercati.com/La_stabile_organizzazione_materiale_e_personale;

P. PISTONE (a cura di), *Il progetto BEPS*, in *Diritto Tributario Internazionale*, Torino, 2017;

PERSIANI A., *Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati*, in *Diritto mercato tecnologia*, fascicolo n. 1 (gennaio – aprile 2016);

VALENTE P., L. VINCIGUERRA, *Stabile organizzazione occulta. Profili applicativi nelle verifiche*, Milano, 2013;

VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, 2012;

VINCIGUERRA L., *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, Milano, 2018.