



Dipartimento di Impresa e Management
Cattedra di Scienza delle Finanze

Web Tax ed evasione fiscale nelle imprese digitali

RELATORE

Prof. Angelo Cremonese

CANDIDATO

Riccardo Limongelli

Matricola n. 214851

Sommario

<i>Ringraziamenti:</i>	3
Introduzione:	4
CAPITOLO I	5
<i>Digital economy e imprese digitali</i>	5
1.1 Economia digitale e e-commerce: alcune definizioni	5
1.2 Differenti modelli di commercio elettronico	8
1.3 Prospettive evolutive dell'economia digitale	12
CAPITOLO II	16
<i>problematiche fiscali derivanti dall'E-commerce</i>	16
2.1 Paradisi fiscali	16
2.2 I paradisi fiscali secondo l'OCSE	21
2.3 Double Irish with Dutch Sandwich	22
2.4 Le over the top (OTT)	24
2.4.1. Il caso Apple	25
2.4.3 Il caso Google	27
2.4.2 Il caso Amazon	29
CAPITOLO III	31
LA WEB TAX	31
3.1 Web Tax in Europa	31
<i>Le quindici azioni sono:</i>	32
3.2 Web Tax in Italia	36
<i>Conclusione:</i>	39
<i>Bibliografia e Sitografia:</i>	41

Ringraziamenti:

Ringrazio in primis il professore **Angelo Cremonese**, relatore della tesi di laurea, per la disponibilità e la professionalità con le quali mi ha guidato durante il periodo di stesura. Senza i suoi consigli e accorgimenti questo elaborato non sarebbe mai stato portato a termine in tal modo.

ringrazio inoltre la mia famiglia per il supporto datomi in questi anni e per avermi dato la possibilità di frequentare questa fantastica università.

Ringrazio inoltre le mie amiche più care **Roberta, Elisa e Stefania** e il mio gruppo di amici composto da **Francesca, Eleonora, Riccardo, Francesco, Davide e Michele** che in questi anni erano sempre pronti a sostenermi e a non farmi mai sentire la mancanza di casa

Introduzione:

Il sistema mondiale ha subito un importante cambiamento a causa dell'innovazione tecnologica, che ha portato il digitale ad affermarsi come prima economia a livello mondiale: questo settore, infatti, ha avuto una rapida espansione negli ultimi decenni, tanto che ha reso il sistema legislativo, compreso quello tributario, arretrato così portando i colossi del web a comportamenti elusivi, a discapito degli stati in cui operano, che non riescono ad esercitare pienamente il loro potere impositivo, e di conseguenza perdite di gettito.

L'obiettivo della tesi è quello di analizzare il fenomeno dell'evasione fiscale delle imprese digitali e trovare delle possibili soluzioni, nel primo capitolo si analizzerà l'evoluzione del mercato che ha portato alla nascita della Digital Economy, e mostrando come questa va ad influenzare il sistema di acquisto e vendita di beni e servizi, definendo il significato e il funzionamento del commercio elettronico; nel secondo capitolo, si andranno ad analizzare le problematiche fiscali derivanti dal e-commerce e nello specifico: si darà una definizione di paradiso fiscali, e di quella che viene chiamata la tecnica del *Double Irish with Dutch Sandwich* utilizzata dai giganti del web, analizzando nello specifico i comportamenti di Amazon, Facebook, e Google.

Nel terzo, infine, si analizzerà l'iter legislativo che, attraverso la collaborazione tra autorità europee e nazionali, ha visto l'introduzione della Web Tax. In particolare, si pone l'attenzione sul processo evolutivo della Web Tax sia livello europeo che a livello italiano, andando poi a mostrare gli effetti derivanti da tale regolazione.

CAPITOLO I

Digital economy e imprese digitali

1.1 Economia digitale e e-commerce: alcune definizioni

Con economia digitale si intende la tecnologia informativa e comunicativa, detta pure ITC, che deriva da miliardi di connessioni online tra persone, aziende, device, dati e processi. La base dell'economia digitale è l'iperconnettività, ovvero una crescente interconnessione tra le persone, organizzazioni, e macchine. Questo è il risultato di internet, della tecnologia mobile e dell'Internet of Things (IoT)¹.

Se i consumatori ottengono sempre più potere, le imprese scoprono nuovi modi per creare vantaggi competitivi ma anche di tipo fiscale.

Occorre prestare particolare attenzione alle strategie di internazionalizzazione degli OTT (Over The Top) considerato che rappresentano a pieno il campo dell'economia digitale e possono essere inseriti all'interno del discorso relativo alle scelte di localizzazione delle attività di imprese multinazionali. Sarà più conveniente per le società decentrare l'esercizio delle varie funzioni grazie ai progressi riguardo la digitalizzazione dei dati e visto che sono presenti basse barriere in entrata alla

¹ <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>

produzione e distribuzione dei servizi digitali, la dimensione delle aziende aumenterà considerevolmente così da agevolare la nascita di nuovi business digitali.

I rapidi cambiamenti apportati all'assetto organizzativo delle grandi multinazionali mettono in difficoltà il sistema fiscale poiché la situazione richiede continue e tempestive revisioni della normativa nazionale ed internazionale al fine di contrastare l'elusione fiscale². Dato il variare delle norme atte a contrastare tale fenomeno si verificherà anche un conseguente cambiamento delle modalità che lo contraddistinguono, fatta eccezione per una caratteristica operativa che prevede da un lato la creazione di entità controllate estere in paesi con sistemi fiscali convenienti e dall'altro la modificazione dei prezzi di trasferimento³ praticati nelle transazioni fra le entità dello stesso gruppo.

Normalmente queste strategie provengono da aziende high tech⁴ che sfruttano la rapidità con la quale mobilitano fattori produttivi e profitti senza necessariamente dover affrontare gli ostacoli derivanti da confini geografici. Trattandosi di imprese integrate grazie all'allocazione di spese comuni, attività finanziarie e all'acquisto di beni e servizi tangibili e intangibili si ha l'opportunità di accrescere il volume del commercio dell'intero gruppo con l'intento di massimizzare le possibilità di utilizzare i prezzi di trasferimento⁵ per rimpatriare i profitti in modo da incrementare l'introito

² TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale, 2011, UTET, Torino.

³ PALUMBO G., Rassegna sistematica sull'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in argomento transfer pricing (2010-2014), in "Rivista di diritto tributario" n.7-8, 2014; cfr. VALENTE P.,

⁴ Grubert H., Foreign Taxes and the Growing Share of U.S. Multinational Company Income Abroad..., cit., p. 175

⁵ Cfr. Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., "Economia digitale e commercio elettronico – fiscalità in internet nella gestione d'impresa", IPSOA, 2015.)

globale dell'azienda in questione conformandone la base imponibile agli obiettivi preposti. Poiché queste compagnie modificano l'importo delle cifre complessive guadagnate e quindi le entrate sia del paese ospite sia di quello di provenienza si può parlare di transfer pricing⁶, viene utilizzato un prezzo minore per i beni comprati dai paesi con aliquote fiscali maggiori e un prezzo più alto per tutti quei paesi che invece le prevedono più basse. Ciò significa che riferendosi ad una situazione di aziende all'interno dello stesso gruppo (intra-firm⁷) il flusso di commercio verso le affiliate in paesi con aliquote elevate risulterà essere inferiore rispetto al caso in cui ci si riferisca a paesi con aliquote basse. Nonostante l'aliquota fiscale sia un fattore che permette di avere un'idea generale del sistema tributario di un certo paese non è comunque sufficiente perché si possa conoscere l'effettiva pressione tributaria che grava sulle aziende. Per quanto riguarda le multinazionali del settore digitale, considerato il fatto che si occupano di beni immateriali (intangibles) per i quali è difficile definire un prezzo di mercato in maniera obiettiva, è possibile far risultare dei prezzi che differiscono dal reale valore delle transazioni interne. I beni intangibili, specialmente le proprietà intellettuali, rivestono fondamentale importanza all'interno del processo di creazione e diffusione del valore ma non possiedono una localizzazione geografica ben definita, in questo modo sia l'allocazione che il trasferimento in paesi con una fiscalità di vantaggio possono presentare sfaccettature interessanti per quanto riguarda la pianificazione della tassazione dei gruppi multinazionali in modo da ottimizzare il carico fiscale complessivo.

⁶ TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino, pagina 149

⁷ Commercio tra aziende dello stesso gruppo societario, o tra i reparti di un'azienda.

L'innovazione più importante dell'economia digitale è sicuramente il commercio elettronico (o e-commerce) cioè lo scambio di beni e servizi effettuati mediante l'impiego della tecnologia delle telecomunicazioni e dell'informatica (Internet, Intranet, personal computer, televisione digitale ecc.)⁸.

Secondo la Commissione Europea nella Comunicazione COM (97) 157 del 15/04/1997 "il commercio elettronico consiste nello svolgimento di attività commerciali per via elettronica. Basato sull'elaborazione e la trasmissione di dati (tra cui testo, suoni e immagini video) per via elettronica, esso comprende attività disparate quali: commercializzazione di merci e servizi per via elettronica; distribuzione on-line di contenuti digitali; effettuazione per via elettronica di operazioni quali trasferimenti di fondi, compravendita di azioni, emissione di polizze di carico, vendite all'asta, progettazione e ingegneria in cooperazione; on-line sourcing; appalti pubblici per via elettronica, vendita diretta al consumatore e servizi post-vendita. Il commercio elettronico comprende prodotti (ad es. prodotti di consumo, apparecchiature specialistiche per il settore sanitario), servizi (ad es. servizi d'informazione, servizi giuridici e finanziari), attività di tipo tradizionale (ad es. l'assistenza sanitaria e l'istruzione) e di nuovo tipo (ad es, "centri commerciali virtuali")"⁹

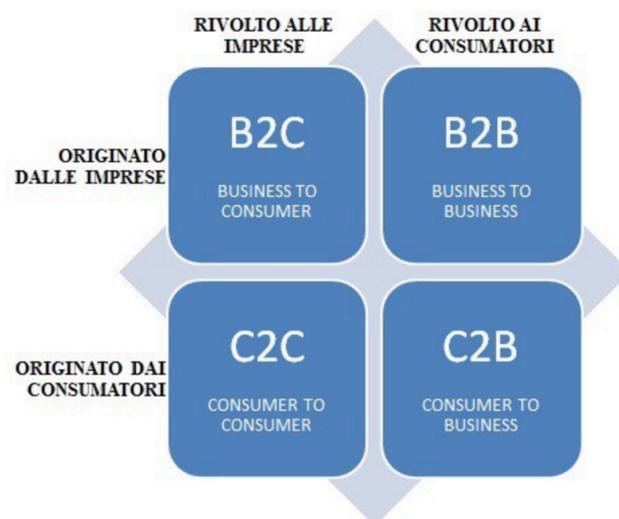
1.2 Differenti modelli di commercio elettronico

⁸ <https://www.treccani.it/enciclopedia/e-commerce>

⁹ Comunicazione della Commissione Europea COM (97) 157, "Un'iniziativa Europea in materia di Commercio Elettronico", 15 aprile 1997

Con il progredire delle nuove tecnologie il commercio elettronico e il commercio tradizionale, si sono amalgamati, stravolgendo l'idea di spazio e di tempo che hanno caratterizzato secoli di scambi commerciali. Nello specifico possiamo dividere il commercio in due categorie il commercio indiretto e il commercio diretto. Nel commercio elettronico indiretto la cessione avviene per via telematica mentre la consegna fisica del bene segue i canali tradizionali. Invece, per quanto riguarda il commercio elettronico diretto anche la consegna viene effettuata per via telematica. Dal punto di vista fiscale, è di particolare interesse il commercio elettronico diretto, dove il bene immateriale si stacca dal suo supporto materiale, rendendolo da un punto di vista tributario potenzialmente invisibile.

Il commercio elettronico inoltre può essere suddiviso in base ai soggetti coinvolti e il ruolo commerciale che questi occupano, di conseguenza l'e-commerce può essere suddiviso così:



A tal proposito possiamo dividere il commercio elettronico in quattro categorie:

- **Business to Business (B2B):** sono tutte le transazioni tra aziende, ovvero soggetti passivi IVA. Lo scambio di transazioni elettroniche in tempo reale, su prodotti e listini, e pagamenti elettronici, in generale percorre tre strade principali: le Extranet (o portali B2b), cioè soluzioni di gestione integrata dei processi interaziendali, che consentono sia l'interazione applicazione-applicazione (A2A) sia quella uomo-applicazione (U2A). Tramite queste soluzioni un'impresa, di solito quella leader di filiera, si "apre" all'interazione con i propri partner con l'obiettivo di arrivare a una gestione integrata dei processi interaziendali; l'interscambio di dati in formato elettronico strutturato (EDI, Electronic Data Interchange) si tratta di soluzioni in cui le aziende si scambiano direttamente flussi di dati e documenti (per esempio ordini, fatture, dati di domanda, disegni di progetto) senza o quasi alcun intervento di un operatore "umano"; e i Marketplace B2b, "luoghi virtuali" dove avvengono gli scambi commerciali.
- **Business to Consumer (B2C):** rappresenta una transazione commerciale svolta tra azienda e il cliente finale, che è in grado di poter scegliere e confrontare, attraverso siti multimediali e interattivi, cataloghi e listini corredati da informazioni sempre più dettagliate e aggiornate, essendo online permette di raggiungere clienti che nella versione fisica sarebbero irraggiungibili. Tuttavia, i consumatori online differiscono nell'approccio all'acquisto rispetto ai consumatori tradizionali. Nel processo di scambio online, infatti, sono i clienti ad avviare e controllare un contatto. Mentre il marketing tradizionale si rivolge spesso verso un pubblico passivo, il marketing

online si rivolge a un pubblico che cerca attivamente e continuamente informazioni su prodotti e servizi prescelti e alle condizioni selezionate.

- Consumer to Consumer (C2C) è la forma più recente di commercio elettronico e tra gli utenti è diventata sempre più popolare grazie a la nascita di siti che ne assicurano l'affidabilità. Si tratta di scambi online di beni, servizi e informazioni fra consumatori finali. Le modalità di transazione sono gestite dal venditore e dall'acquirente. I siti C2C permettono di entrare in contatto con un pubblico molto più ampio rispetto ai soliti mercatini dell'usato o agli annunci sui quotidiani. È da notare come, alla luce del grande successo delle C2C, *ebay*, solo in Italia, abbia attirato più di 600.000 venditori dalla B2C, dalle piccole imprese alle grandi imprese, che liquidano gli eccessi in magazzino mettendoli all'asta. Inoltre, il C2C promuove lo scambio di informazioni e feedback tra gli users. Nel complesso il concetto di C2C implica che gli acquirenti della rete non solo usufruiscano delle informazioni sui prodotti ma che siano loro stessi a crearle¹⁰.
- Consumer to Business (C2B), ancora in via di sviluppo, tale tipologia di commercio elettronico in cui i consumatori offrono prodotti e servizi alle compagnie, in cambio di un compenso. Questo modello capovolge quello tradizionale, in cui sono le imprese a offrire beni e servizi ai consumatori (B2c); se ne trovano esempi nei blog o nei forum del web, in cui l'autore offre un collegamento verso un business online,

¹⁰ <https://vitolvecchia.altervista.org/le-principali-tipologie-di-e-commerce-commercio-elettronico/>

facilitando così l'acquisto di alcuni prodotti, in cambio di un compenso
proporzionale alle vendite effettuate mediante questo canale.¹¹

esistono inoltre altre tipologie di mercati ed in futuro saranno probabilmente molte di
più vista la costante crescita del e-commerce, tali categorie sono:

e-commerce business to administration (B2A): consiste in transazioni elettroniche tra
imprese e pubblica amministrazione, attraverso servizi online, generalmente siti
internet, un esempio potrebbe essere il pagamento delle tasse, il quale potrebbe essere
fatto in un sito internet gestito da un'azienda che si occupa di accelerare le tempistiche
burocratiche e collegare in modo diretto cittadino e pubblica amministrazione.

e-commerce business to employee (B2E): comprende le infrastrutture interna
all'azienda per la gestione dei rapporti tra aziende e dipendenti, fornendo incentivi, o
offerte speciali verso questi ultimi ed incentivando così la loro produttività.

Intra-business (IB): transazioni interne all'aziende o al gruppo aziendale.

e-commerce peer to peer (P2P): consiste in reti informatiche nelle quali i computer
degli utenti interagiscono tra loro contemporaneamente sia come client che come
server, condividono così le proprie risorse digitali.

1.3 Prospettive evolutive dell'economia digitale

La digital economy è in costante sviluppo e cresce in maniera esponenziale, anche se
non è possibile stimare con sicurezza le capacità di crescita di questo fenomeno basti
pensare ai metodi pagamento, si è passati dai bonifici e ai pagamenti in contanti, alle
carte di credito/debito per poi arrivare al contactless, e alle transazioni immediate

¹¹ https://www.treccani.it/enciclopedia/c2b_%28Lessico-del-XXI-Secolo%29/

grazie alle cryptocurrencies le quali sono considerate da molti esperti il denaro del futuro sia per quanto riguarda la sicurezza delle transazioni sia per quanto riguarda la sicurezza stessa della moneta in quanto totalmente sotto controllo degli utenti, grazie alla blockchain, a differenza delle fiatcurrencies (il cui valore è legato in larga parte alla fiducia nei confronti dell'autorità che la emette, di norma uno Stato o una banca centrale), a maggior parte delle imprese digitale sta inoltre creando la propria criptovaluta, come ad esempio Amazon con gli Amazon coin, utilizzabili per acquistare i prodotti digitali come ad esempio gli ebook per il kindle, o per acquistare app e giochi. Sempre prendendo come esempio Amazon possiamo vedere un altro fenomeno della digital economy che sta diventando sempre più comune, ovvero le fintech, ovvero il complesso delle società, in gran parte start up, che offrono servizi e prodotti innovativi legati all'ambito bancario, finanziario e della gestione del risparmio, gestiti in gran parte tramite soluzioni tecnologiche e con un ridotto coinvolgimento umano¹².

Tra i vari settori dell'economia digitale che verranno implementati ci sarà sicuramente l'Internet of Things (IoT), testualmente Internet delle Cose, ovvero una rete di oggetti dotati di tecnologie di identificazione, collegati fra di loro, in grado di comunicare sia reciprocamente sia verso punti nodali del sistema, ma soprattutto in grado di costituire un enorme network di cose dove ognuna di esse è rintracciabile per nome e in riferimento alla posizione¹³, il cui sviluppo è assicurato dal costante aumento di

¹² https://www.treccani.it/vocabolario/fintech_res-ba952fee-89c2-11e8-a7cb-00271042e8d9_%28Neologismi%29/

¹³ https://www.treccani.it/enciclopedia/internet-of-things_%28Lessico-del-XXI-Secolo%29/

disposti in grado di connettersi tra loro ed i possibili utilizzi non solo nella vita quotidiana ma anche in svariati i settori economico-sociali, come:

- Smart City (città intelligenti), città intelligenti grazie ad un'urbanistica che utilizza sistemi IoT all'interno delle infrastrutture cittadine, così da migliorare la qualità di vita dei cittadini. Sono un esempio i semafori intelligenti, che diventano verdi quando non passano macchine dal senso opposto, portando un miglioramento notevole alla viabilità e alla velocità dei trasporti.
- Smart Building e Smart Home (case e palazzi connessi), dove tutti i dispositivi sono connessi tra di loro e alla rete, permettendo ad esempio di avviare il riscaldamento e le luci nel momento in cui entra l'individuo, o di attivare gli elettrodomestici a distanza e avere allo stesso tempo la possibilità di controllare il sistema di telecamere per ciò che riguarda la sicurezza.
- Smart Mobility, un progetto in cui si sta investendo molto è quello delle self driving car, ovvero auto in grado di viaggiare senza conducente, in un primo momento applicabile alle auto mobili e poi utilizzabile per mezzi come autobus e treni per ciò che concerne il trasporto pubblico.
- Smart Agriculture, si tratta di un settore a livello ambientale/territoriale, con applicazioni per il meteo, per l'automatizzazione di apparati per la gestione sempre più precisa di acqua, fertilizzanti, concimi, agro-farmaci, dove l'IoT potrebbe portare a notevoli miglioramenti per ciò che concerne le emissioni.

È oggettivo che la crescita costante dell'economia digitale e dei nuovi modelli di business descritti in precedenza, ha ingigantito lo squilibrio tra il paese di tassazione degli utili e quello in cui viene creato il valore. Ragion per cui gli organismi sia

nazionali che europei stanno cercando una soluzione legislativa per far fronte a questi squilibri, una normativa che sia di facile interpretazione, che sia valida pure per le future innovazioni e che eviti elusioni ed evasioni fiscali da parte delle grandi imprese digitali che di anno in anno aumenteranno il loro potere.

CAPITOLO II

problematiche fiscali derivanti dall'E-commerce

2.1 Paradisi fiscali

Negli ultimi anni, a causa della costante innovazione le imprese digitali hanno cercato in ogni modo possibile di districarsi tra le norme, arretrate rispetto alle innovazioni, per poter avere una riduzione dell'aggravio fiscale attraverso una serie di passaggi lungo paesi con agevolazioni fiscali favorevoli e attraverso l'erosione della base imponibile, così da aumentare i profitti. Ciò che avviene sono delle vere e proprie pratiche elusive delle discipline tributarie che vengono incoraggiate dalla possibilità di servirsi dei cosiddetti paradisi fiscali.

Il termine paradiso fiscale indica uno Stato o territorio dotato di autonomia impositiva caratterizzato da bassa fiscalità e che prevede trattamenti fiscali particolarmente favorevoli rispetto alla generalità degli altri Stati, allo scopo di attirare capitali di provenienza estera¹⁴.

In primis bisogna fare una distinzione tra elusione ed evasione fiscale:

- con evasione fiscale si intende una violazione della legge nel campo delle imposte, delle tasse, dei contributi. Nell'evasione fiscale rientrano tutti quei metodi illegali atti a ridurre o eliminare il prelievo fiscale e contributivo. Si verifica quando il

¹⁴ https://www.treccani.it/enciclopedia/paradisi-fiscali_%28Enciclopedia-Italiana%29/

contribuente si sottrae in tutto (evasione totale) o in parte (evasione parziale) all'obbligo tributario, mediante l'occultamento di imponibili e/o di imposta. Si tratta di un comportamento attivo od omissivo posto in essere in violazione di norme tributarie. L'evasione può riferirsi:

- alla base imponibile e si realizza attraverso un'omessa dichiarazione di una parte o di tutto il reddito imponibile o tramite un incremento fittizio dei costi deducibili, o una simulazione di passività fittizie.
 - alle aliquote fiscali, avviene in un sistema fiscale che prevede aliquote diverse per tipologia di reddito: il reddito imponibile viene dichiarato per intero, ma sotto una categoria diversa da quella prevista dalla norma tributaria al fine di pagare un'imposta minore.
 - l'evasione del reddito può essere attuata omettendo la fatturazione per prestazioni professionali o ricorrendo a false fatturazioni o con operazioni di vendita effettuate senza l'emissione di fattura o di scontrino fiscale e, nell'ambito dell'esercizio d'impresa, tramite la sotto dichiarazione dei ricavi e del fatturato o la sovra dichiarazione dei costi.¹⁵
-
- con **elusione fiscale** invece si intende il comportamento del contribuente che, pur rispettoso della normativa tributaria, tende a evitare il pagamento dell'imposta con costruzioni negoziali il cui solo scopo è quello di sottrarsi all'obbligo fiscale. In

¹⁵ https://www.treccani.it/enciclopedia/evasione-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/

molti casi, tuttavia, l'elusione non ha niente di condannabile e perciò non consiste in un illecito occultamento della base imponibile¹⁶.

Fatta questa distinzione è facile capire che le imprese digitali attraverso lo spostamento di una parte degli introiti in paradisi fiscali stanno attuando un'elusione fiscale e non un'evasione, in quanto sfruttano le falle nel sistema che le permettono di aggirare le tasse sugli utili.

bisogna inoltre chiarire che i paradisi fiscali non sono tutti uguali ma anzi hanno caratteristiche ben distinte e possono essere classificati nelle seguenti categorie¹⁷:

- **income tax havens**: offrono un riparo totale o parziale dalle imposte sul reddito
- **import duties tax havens**: paesi in cui sono totalmente assenti le imposte o le accise sulle importazioni estere
- **estate tax havens**: si caratterizzano per l'assenza di tributi sulle proprietà immobiliari stimolando il mercato immobiliare interno del paradiso fiscale.

In riferimento al tipo di attività che attraggono capitale estero si può fare un'ulteriore distinzione¹⁸:

- **free economic zones**: aree ridotte all'interno di un paese che offrono alle industrie orientate all'esportazione condizioni commerciali vantaggiose sono nella maggior

¹⁶ <https://www.treccani.it/enciclopedia/elusione-fiscale/>

¹⁷ Garufi S., "Strategie internazionali di contratto ai paesi a regime fiscale privilegiato", Egea, 2013. pagine 19-20

¹⁸ Garufi S., "Strategie internazionali di contratto ai paesi a regime fiscale privilegiato", Egea, 2013. pagine 20-21

parte dei casi dotate di tutte infrastrutture necessarie per il trasferimento come ad esempio strade, trasporti e beni pronti per essere dati in locazione;

- **flags of convenience:** sono chiamati così quei paesi che offrono la possibilità di registrazioni di un'imbarcazione all'interno di quel paese nonostante batta già la bandiera di un altro paese, in modo da fruire di ingenti vantaggi fiscali. Tra i quali vi sono imposte ridotte o nulle sulle imbarcazioni e l'assenza di limitazioni per quanto riguarda la nazionalità dell'equipaggio;
- **headquarter havens:** vengono applicati imposte ridotte sul reddito delle società che si trasferiscono in quel determinato territorio;
- **secrecy havens:** portano alle imprese vantaggi in termini di segretezza e confidenzialità, consentono l'evasione fiscale attraverso l'occultamento della base imponibile;
- **production havens:** sono quei paesi in cui vengono trasferite le attività industriali reali fornendo alle imprese estere un'aliquota societaria nettamente ridotta rispetto agli altri paesi.
- **Treaty havens:** presentano vantaggi contro la tassazione doppia, ecco perché sono oggetto di interesse per le società holding, grazie alle ritenute ridotte o nulle sui dividendi sia in entrata che in uscita

Un particolare interesse stanno inoltre assumendo le criptovalute in quanto le transazioni non sono tacciabili, e come ad esempio in Italia non sono nemmeno tassabili, perché sono considerate come valuta estera, questo non va tanto a colpire le

imprese perché nel momento della vendita genererebbero una plusvalenza che verrebbe quindi tassata, ma interessa particolarmente alle persone fisiche le quali non devono pagare alcuna imposta a meno che durante il corso di un anno, per almeno **7 giorni consecutivi** si superi la soglia di possesso di Bitcoin per un controvalore pari a 100 milioni delle vecchie Lire (ovvero circa **51.000 Euro**), allora l’Agenzia delle Entrate considera l’attività del privato un’attività speculativa e quindi chiede il pagamento delle tasse sulle eventuali plusvalenze, sempre però al momento della vendita di bitcoin e il versamento in un conto bancario tradizionale, in quanto i privati cittadini non effettuano la chiusura del bilancio.¹⁹

Però esiste una falla nel sistema ovvero che i portafogli virtuali (wallet) non sono nominativi, né facenti riferimento ad un istituto bancario, perciò lo Stato non è in grado di monitorare la quantità di denaro presente. Inoltre, la maggior parte di queste piattaforme, nel caso di web wallet, stanno creando le proprie carte prepagate, collegate direttamente al portafoglio che attuano una conversione istantanea cripto-dollaro o cripto-euro, permettendo così l’utilizzo di questi “crypto-conticcorenti” per le spese quotidiane, senza dover obbligatoriamente effettuare delle transazioni dal wallet, al conto bancario, rendendo invisibile il proprio cripto-patrimonio agli occhi dello Stato.

¹⁹ Risoluzione n. 72/E del 02.09.2016.

2.2 I paradisi fiscali secondo l'OCSE

La classificazione più conosciuta dei paradisi fiscali è realizzata dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE). Il primo elenco redatto da questa istituzione risale al giugno 2000 e incluse, in quell'occasione, trentuno paesi. In vent'anni l'elenco è stato aggiornato in diverse occasioni e nella sua edizione più recente, 6 ottobre 2020, secondo l'ECOFIN (Consiglio "Economia e finanza") sono 12 quei Paesi che garantiscono un prelievo fiscale basso o addirittura nullo rappresentando una sorta di rifugio per l'evasione delle tasse, e sono: Samoa americane, Anguilla, Barbados, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychelles, Trinidad e Tobago, isole Vergini americane e Vanuatu.

Secondo l'OCSE ciò che distingue un paradiso fiscale è²⁰:

- a) **No or only nominal taxes:** il punto di partenza è l'assenza o solo la tassazione nominale sul reddito, per classificare una giurisdizione come un paradiso fiscale. Questo è il fattore più importante, in quanto va ad attirare capitale estero.
- b) **Lack of effective exchange of information:** i paradisi fiscali in genere hanno leggi o pratiche amministrative in base alle quali le imprese e gli individui possono beneficiare di rigide regole di segretezza e altre protezioni contro il controllo da parte delle autorità fiscali, impedendo così l'efficace scambio di informazioni sui contribuenti che beneficiano della giurisdizione fiscale bassa.

²⁰ Cfr. report OCSE, "Harmful tax competition: an emerging global issue", 1998, pag 23.

c) **Lack of transparency**: una mancanza di trasparenza nel funzionamento degli aspetti legislativi, legali o disposizioni amministrative è un altro fattore nell'individuazione dei paradisi fiscali.

d) **No substantial activities**: l'assenza di un requisito che l'attività sia sostanziale è importante poiché suggerirebbe che una giurisdizione potrebbe tentare di attirare investimenti o transazioni puramente fiscali.

2.3 Double Irish with Dutch Sandwich

Come detto in precedenza coloro che più approfittando delle falle nei sistemi tributari sono le imprese digitali, le cosiddette Over The Top (OTT). Le quali in ambito europeo riescono, tramite uno schema elusivo detto *Double Irish with Dutch Sandwich*, ad ottenere una tassazione degli utili nettamente inferiore rispetto a quelle imposte dai singoli paesi. Lo schema sfrutta i vantaggi fiscali di due paesi: l'Irlanda, dove le Corporate tax sono tra le più basse d'Europa 12,5%²¹ ed è priva di tassazione sui dividendi esteri; e l'Olanda dove non vi è alcuna tassazione sulle royalties²² derivanti dallo sfruttamento di una proprietà intellettuale concessa da una società estera ad una olandese.

Lo schema consiste si divide in vari steps:

²¹ https://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/corporate-tax.html?refresh_ce=1

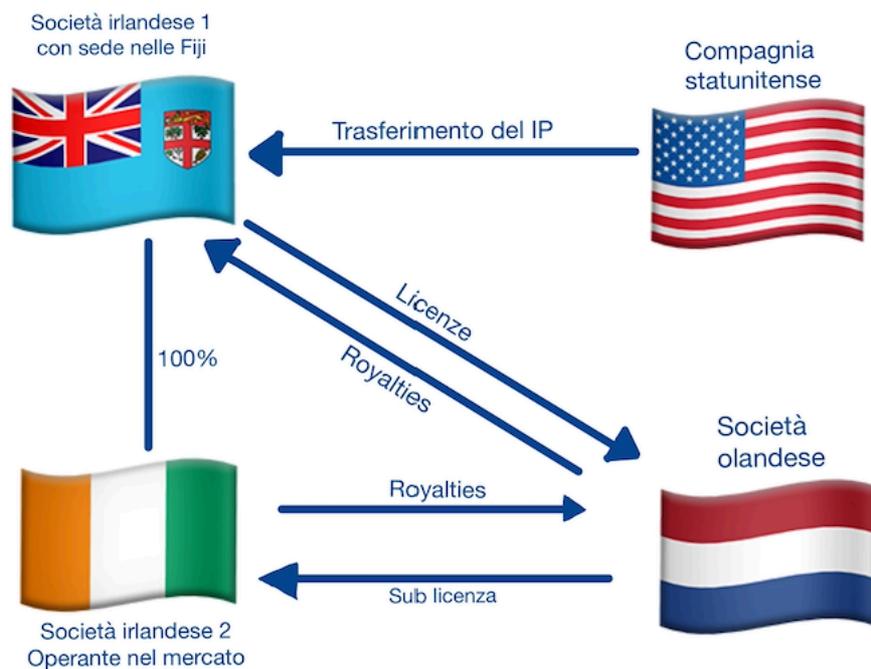
²² i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto di proprietà letterarie e artistiche, di brevetti, marchi, disegni, progetti e per le informazioni riguardanti l'esperienza industriale, commerciale o scientifica, OCSE, Commentary on article 12 concerning the Taxation of Royalties, par. 2,8

1. Costituzione di due società in Irlanda, la prima con sede in un paradiso fiscale (società offshore), dalla quale transitano le royalties, e la seconda operante realmente sul mercato.
2. Viene poi creata una terza società, con sede nei Paesi Bassi, nella quale vengono trasferiti gli utili delle compagnie, che come detto in precedenza non subiscono alcuna tassazione

Alla base dello schema vi è il cosiddetto *“Transfer pricing”* (prezzo di trasferimento) che permette di trasferire le entrate delle tre società nella società offshore con sede in un paradiso fiscale.

Per *transfer pricing* si intende la corretta determinazione dei prezzi infragruppo, che in una situazione corretta porterebbe uno scambio di beni e/o servizi tra compagnie ai prezzi di mercato, e non secondo ciò che viene determinato in accordo tra le varie società dello stesso gruppo. Per evitare appunto l’erosione della base imponibile e trasferendo gli utili in paesi con fiscalità privilegiata, o che si acquisti a sovrapprezzo così da portare in deduzione dal reddito d’impresa costi superiori a quelli di mercato.

Nell’immagine che segue, si mostra la strategia del *Double Irish with Dutch Sandwich* prendendo come esempio una società principale statunitense e una delle due società irlandesi con stabile organizzazione nelle Isole Fiji, attuando così la strategia elusiva dagli Stati Uniti all’Irlanda.



Sempre prendendo in esame questo esempio, secondo la legge statunitense la residenza fiscale è determinata in base al luogo in cui la società è incorporata, invece per la legge irlandese vengono considerate residenti solo le società in cui il management è situato in Irlanda. Le società irlandesi sono totalmente gestite dai managers di Cupertino, e sono totalmente prive di personale, non risultano quindi residenti per la legge irlandese, ma non hanno neppure i requisiti per essere considerate residenti negli Stati Uniti, in quanto sono incorporate in Irlanda.

2.4 Le over the top (OTT)

Di seguito andremo ad analizzare tre casi in cui si sono verificati dei comportamenti elusivi da parte delle seguenti multinazionali leaders nel settore digitale: Google, Amazon e Apple.

2.4.1. Il caso Apple

Apple rappresenta il primo colosso digitale ad aver attuato il *Double Irish with Dutch Sandwich* che secondo la commissione europea per la concorrenza tra il 2004 e il 2014 ha evaso 111 miliardi, perciò il 29 agosto 2016 ha ordinato all'azienda di Cupertino di pagare 13 miliardi di euro più gli interessi per i 111 miliardi di tasse irlandesi non versate.

l'inizio di questo processo è da ricondurre al 23 dicembre 1980 quando la Apple Inc. crea una schema di società controllate partendo dalla costituzione di una holding offshore con sede in Irlanda, la Apple Operations International (AOI) che, a sua volta, controlla indirettamente due ulteriori società: la Apple Operations Europe (AOE), società di secondo livello, e la Apple Sales International (ASI), società di terzo livello. grazie a questo schema di imprese controllate, la società-madre con sede a Cupertino sposta in Irlanda i diritti di sfruttamento economico della proprietà intellettuale, sviluppata in precedenza negli Stati Uniti, che a livello giuridico resta di fatto la casa-madre così da garantire la qualità del prodotto ma la tassazione avviene in Irlanda, dove la corporate tax ricordiamo essere pari al 12,5%, contro il 35% degli Stati Uniti. Inoltre, le tre società irlandesi sono, in parte, di un'altra società situata nelle Isole Vergini Britanniche, la Baldwin Holdings Unlimited, attraverso un'ulteriore società con sede in Olanda, riducendo ulteriormente la tassazione.

A Maggio 2013, gli Stati Uniti avviano un'indagine con lo scopo di verificare se la Apple usasse delle strutture offshore per trasferire i profitti dagli USA all'Irlanda,

scoprendo e rendendo pubblico che tra l'azienda di Cupertino e l'Irlanda ci fosse un accordo fiscale che consentiva alla Apple di pagare un'aliquota inferiore al 2%. Si è ritenuto che ciò violasse l'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Il quale stabilisce che: gli aiuti concessi dagli Stati membri non possono minacciare di falsare la concorrenza²³. Hanno esaminato i ruling fiscali irlandesi del 1991 e del 2007 dall'Irish Office of the Revenue Commissioners. La Commissione ha fatto riferimento all'utile imponibile assegnato alle filiali irlandesi di AOE e ASI. La Commissione ha affermato che l'accordo sui prezzi tra Apple e l'Irlanda non era supportato da una valutazione economica ma bensì da degli interessi per ciò che concerne l'aumento dell'occupazione all'interno dell'Irlanda.

il 30 agosto 2016, la commissione rilasciò un comunicato stampa di quattro pagine che descriveva le sue decisioni e le sue motivazioni. Sempre lo stesso giorno, commissione europea ha pubblicato il rapporto completo di 130 pagine della Commissione europea sui risultati degli aiuti di Stato, comprese le informazioni occulte sull'attività irlandese di Apple (ad esempio profitti, dipendenti, verbali del consiglio di amministrazione).

Secondo la commissione, gli accordi fiscali tra Irlanda ed Apple si classificano come aiuti di Stato, soddisfacendo i seguenti quattro criteri:

- Vi è un intervento statale
- L'intervento fornisce al beneficiario un vantaggio competitivo su base selettiva
- L'intervento potrebbe compromettere la competitività
- L'intervento potrebbe condizionare gli scambi tra gli Stati membri

²³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:12012E/TXT>

Secondo le norme dell'Unione Europea sugli aiuti di Stato gli Stati membri non possono concedere vantaggi fiscali a società selezionate. L'indagine della Commissione ha concluso che l'Irlanda ha concesso vantaggi fiscali illegali ad Apple, il che le ha consentito di pagare per molti anni sostanzialmente meno tasse rispetto ad altre imprese.

Il responso finale della Commissione europea ha condannato la Apple a risarcire l'Irlanda per le tasse non pagate grazie all'accordo fiscale sancito con i paradisi fiscali. La multa è stata stimata in un periodo che va dal 2004 al 2014, poiché alla commissione è consentito ordinare un recupero completo entro un periodo di 10 anni dall'inizio di un'indagine, di un valore di 13 miliardi di euro.

Il 18 settembre 2018, è stato riferito che Apple aveva depositato i 13 miliardi di euro, più altri 1,3 miliardi di euro, nel conto di deposito a garanzia dello Stato irlandese.

Il 15 luglio 2020, la Corte generale europea ha stabilito che la Commissione "non è riuscita a dimostrare ai requisiti legali richiesti" che Apple aveva ricevuto vantaggi fiscali dall'Irlanda e si è pronunciata a favore di Apple. La Corte generale europea ha rilevato che la loro sentenza può essere impugnata dinanzi alla Corte di giustizia dell'Unione europea, operazione che potrebbe richiedere diversi anni; I fondi Apple sarebbero rimasti in garanzia fino alla conclusione dell'appello.

2.4.3 Il caso Google

Tra le altre compagnie coinvolte nell'indagine svolta dalle autorità europee vi è altresì Google LLC. Anche il colosso di Mountain View, infatti, si avvale della tecnica del *Double Irish* secondo la stessa procedura illustrata per il caso Apple.

Nel 2003 google stipula un contratto di licenza per l'utilizzo e la diffusione a fini commerciali del software, alla Google Ireland Holding (IP holding), con stabile organizzazione alle Bermuda; contemporaneamente crea una seconda società, una operating company, con sede a Dublino, la Google Ireland Ltd, la quale a sua volta ha un contratto di licenza con la società olandese, la Google Netherlands BV, per lo scambio delle royalties.

Nello specifico ciò che accade è che la Google Ireland Ltd, vende servizi pubblicitari a tutte le compagnie fuori dal territorio statunitense, questi profitti saranno tassati in Irlanda al 12,5%, ma la base imponibile è circa zero a causa delle elevate royalties passive, le quali transitano attraverso la società Olandese, verso le bermuda, in questo passaggio, dove secondo la legge dei Paesi Bassi, non vi è alcuna ritenuta fiscale, di conseguenza le tasse pagate in Europa dal colosso di Mountain View sono praticamente zero, tant'è che dai dati forniti dalla società olandese di Google si è evidenziato che la società nel 2011, grazie alla tecnica del *Double Irish with Dutch Sandwich*, ha risparmiato 2 miliardi di euro, che ha prontamente trasferito alle Bermuda.

Il 4 Maggio 2017, l'Italia come molte nazioni dell'Unione Europea ha multato Google per un valore di 306 milioni di euro, poiché secondo le indagini effettuate dalla Guardia di finanza di Milano è emerso che tra il 2002 e il 2006, il colosso americano non ha dichiarato un reddito di 240 milioni, e ha evaso un'IVA per un valore superiore ai 96 milioni. Nel periodo in cui si sono svolti gli accordi sul pagamento della sanzione, sono stati stabiliti pure i criteri per la corretta dichiarazione dei redditi all'interno dello Stato italiano

2.4.2 Il caso Amazon

Nel 2005 il re degli e-commerce crea uno schema elusivo attraverso la costituzione di una società con sede legale in Lussemburgo, la Amazon Eu s.a.r.l, la quale aveva il totale controllo delle attività di vendita svolte in tutti gli altri stati europei; ed un'altra società la Amazon Europe Holding Technologies s.c.s, anch'essa con sede in Lussemburgo, una società in accomandita semplice priva di dipendenti, nella quale venivano riversati quasi la totalità dei profitti generati, ma essendo un'accomandita semplice, e secondo le norme tributarie del Lussemburgo, non vi era possibile applicare imporre alcun tributo poiché i profitti registrati dalla holding sono tassati solo a livello dei soci e non a livello della holding stessa, ma gli amministratori erano residenti negli USA.

lo schema è durato fino al 2014, quando le autorità europee hanno avviato un'indagine per verificare la presenza di anomalie fiscali dette "tax ruling", ovvero gli accordi segreti, tra le multinazionali e le autorità dei vari paesi. In seguito a questi avvenimenti l'e-commerce di Bezos, è stato sanzionato da numerosi paesi dell'Unione Europea, tra cui l'Italia, dove l'indagine è stata effettuata nel 2017 quando la Guardia di Finanza italiana dichiarò che Amazon avrebbe evaso circa 130 milioni di euro di Ires tra il 2009 e 2014 e si stabilì che avrebbe dovuto pagare 100 milioni al fisco italiano, a fronte della somma non pagata nei 5 anni considerati.

L'Italia come molti altri paesi membri dell'Unione Europea hanno dimostrato il loro interesse a voler trovare una soluzione al problema dell'evasione fiscale da parte delle

imprese digitali, ecco perché l'OCSE e la commissione europea, stanno collaborando per la creazione di una tassa unica a livello europeo, identica per tutti gli Stati membri.

CAPITOLO III

LA WEB TAX

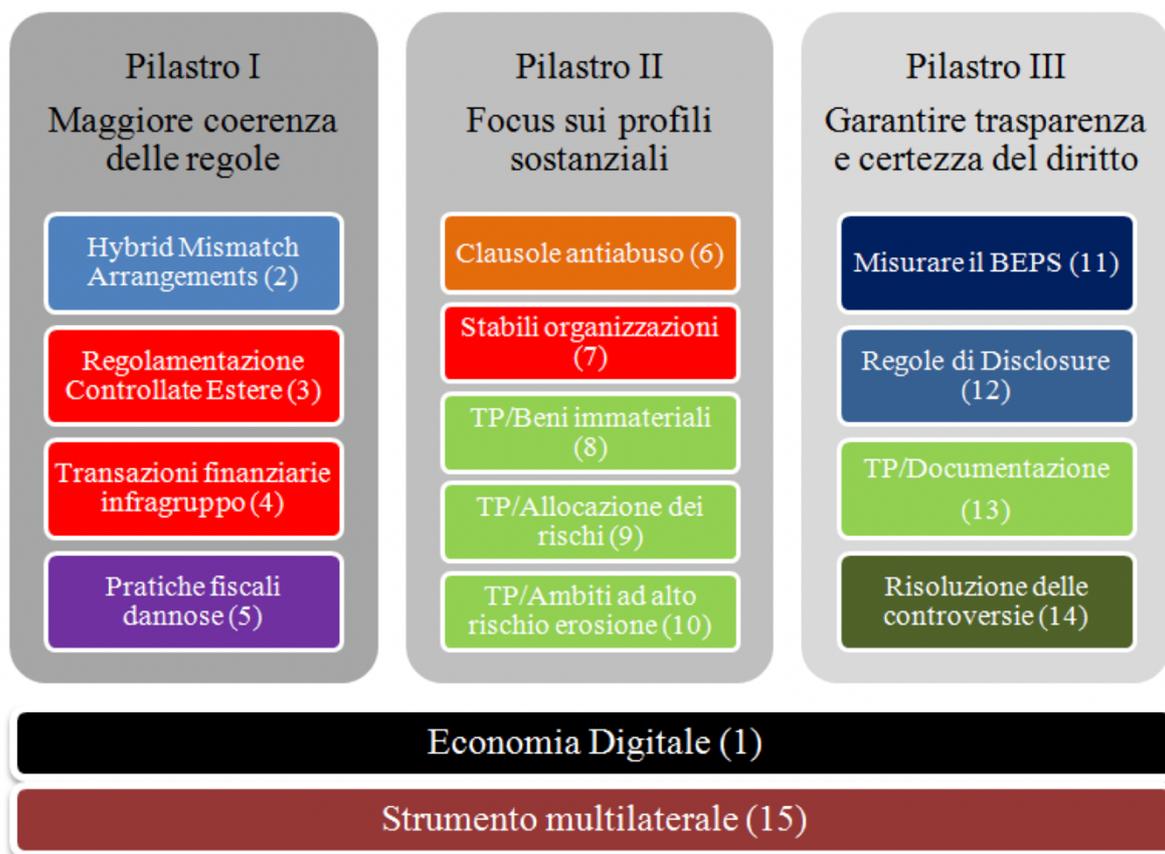
3.1 Web Tax in Europa

Il primo tentativo lo abbiamo con la bit tax proposta da Arthur Cordell e Thomas Ide nel 1994, il cui principio sottostante era quello di rendere la base imponibile proporzionale al volume di dati trasmessi, misurato in bit, 0.000001 centesimi di dollaro per bit trasmesso, cosa che oggi sarebbe impossibile in quanto per ogni giga trasmesso si pagherebbero 80 dollari, perciò oggi come allora questa proposta limiterebbe il progresso tecnologico.

La vera svolta dal punto di vista normativo e di controllo la troviamo nel 2015, al G20 del 8 ottobre a Lima, con il Progetto *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*; il quale aveva l'obiettivo di fornire delle linee guida a livello internazionale in modo da bloccare le strategie elusive attuate dalle imprese digitali. Il progetto si basa su 15 azioni, dalla 2 alla 12 divise in tre pilastri più due trasversali la 1 e la 15:

i tre pilastri hanno l'obiettivo di:

- 1) fornire maggiore coerenza tra le regole transnazionali;
- 2) consolidare i profili sostanziali sui quali si fondano gli standard internazionali correnti, mirando a un riallineamento dell'imposizione;
- 3) accrescere la trasparenza, lo scambio di informazioni e la certezza del diritto.



Le quindici azioni sono²⁴:

- **Azione 1:** fornisce una definizione di economia digitale, fissa gli obiettivi del piano e su quali aspetti focalizzarsi;
- **Azione 2:** neutralizzare gli effetti dei cosiddetti hybrid mismatch arrangements, strategie che hanno l'obiettivo di sfruttare le asimmetrie tra i vari ordinamenti nazionali, sono ad esempio strategie di doppia non imposizione, doppia deduzione e differimento a lungo termine del pagamento delle imposte dovute;

²⁴ <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>

- **Azione 3:** specificare regole chiare riguardo le società controllate estere (Controlled Foreign Company – CFC Rules), in primis dandone una definizione e focalizzandosi sul problema delle profit shifting;
- **Azione 4:** limitare l’erosione della base imponibile derivante dalla deduzione di interessi e di altri costi relativi a finanziamenti effettuati all'interno dei gruppi multinazionali;
- **Azione 5:** ristrutturare il lavoro sulle pratiche fiscali dannose, incrementando la trasparenza e mostrando la reale sostanza delle operazioni, attraverso l’uso di standard minimi per poter sfruttare dei regimi di favore;
- **Azione 6:** Prevenire, attraverso l’uso di clausole antiabuso, la concessione di benefici in circostanze non appropriate. Ci si riferisce, soprattutto, alla definizione di standard minimi per evitare il "treaty shopping", ovvero quando un soggetto che non risiede in nessuno dei due Stati che hanno stipulato un trattato in tema di tasse cerca di ottenere i benefici che il trattato riserva ai residenti. Tali strategie sono spesso attuate dando vita a società fittizie ("letterboxes", "shellcompanies", "conduits"), quasi del tutto inesistenti sotto il profilo sostanziale, ma residenti negli stati di riferimento della norma;
- **Azione 7:** riguardare la definizione di “stabile organizzazione”, che sia in linea con i progressi tecnologici, così da evitare strategie come quella di sostituire i distributori con "commissionaire arrangements" con relativo spostamento di profitti dal paese;
- **Azione 8:** valutare il tema del transfer pricing per ciò che riguarda i beni immateriali, i quali sono difficili da valutare, perché appunto immateriali;

- **Azione 9:** ripartire i rischi su base contrattuale solo se l'impresa associata ha la possibilità di assumere decisioni e di esercitare un controllo;
- **Azione 10:** considerare le aree ad alto rischio ai fini dell'erosione della base imponibile attraverso strategie come l'incremento fittizio dei costi di gestione rispetto alla loro dimensione reale;
- **Azione 11:** definire i metodi di raccolta e le analisi dei dati sul BEPS, misurando le dimensioni del fenomeno, attraverso sei indicatori, e monitorando sia la sua evoluzione nel tempo, sia l'efficacia delle strategie adottate per il suo contrasto;
- **Azione 12:** stabilire le metodologie per conoscere i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva al fine di rendere più agevole l'attività di monitoraggio da parte delle Amministrazioni finanziarie; fornendo alle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi una struttura atta alla raccolta di informazioni utili ai fini dell'individuazione di tali fenomeni, per poi analizzare gli schemi riscontrati nell'esperienza concreta ed intraprendere poi una strategia di contrasto.
- **Azione 13:** coordinare la documentazione sui prezzi di trasferimento e procedere all'individuazione di uno standard minimo, fornendo tre tipologie di strumenti a le varie amministrazioni: un master file al quale potranno accedere le Amministrazioni dei principali Paesi; di un local file per ogni Paese; e di un rapporto Country by Country; quest'ultimo è inteso come uno strumento attraverso il quale le multinazionali sono tenute a fornire annualmente informazioni sui redditi, sulle tasse pagate e su altri specifici indicatori predefiniti;

- **Azione 14:** facilitare i meccanismi per la risoluzione delle controversie, attraverso 11 best practices a cui fare riferimento, in un tempo limite di 24 mesi;
- **Azione 15:** sviluppare uno strumento multilaterale per implementare le misure elaborate dall'OCSE, con l'obiettivo di velocizzare e facilitare la realizzazione delle misure messe a punto per affrontare i fenomeni elusivi

Un'ulteriore svolta la troviamo nel 2018, con due proposte la 147 e la 148;

la prima ha come obiettivo quello di riformare le norme in materia di imposta sulle società con forte presenza digitale in modo che essa sia più equa, affinché si mantenga la concorrenza con le imprese che utilizzano i metodi tradizionali. Tale proposta prevede che gli utili vengano registrati e tassati là dove le imprese hanno una forte interazione con gli utenti attraverso canali digitali;

la seconda invece è una proposta di direttiva relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, In particolare, secondo la proposta della Commissione europea, l'imposizione è pari al 3% e si applicherebbe esclusivamente alle imprese con:

- un importo totale annuo dei ricavi a livello mondiale superiore a 750 milioni di euro
- un importo totale dei ricavi a livello UE superiore a 50 milioni di euro

3.2 Web Tax in Italia

In Italia, una normativa riguardante l'imposizione nel settore digitale la troviamo per la prima volta con la Legge di Bilancio del 27 Dicembre 2017, con la numero 205, la normativa si focalizza nel settore B2B, e prende il nome di "Web Tax", e si pone l'obiettivo di tassare in modo equo le imprese digitali che utilizzano piattaforme online, e prestano servizi per lo più immateriali, così da tutelare coloro che usano i metodi tradizionali.

L'imposta è del 3% sul valore della singola transazione, è indiretta, basata sul modello dell'IVA, e grava sulle transazioni di tipo B2B, effettuate con l'uso di infrastrutture digitali che automatizzate, anche in via transfrontaliera senza una necessaria presenza fisica nel luogo in cui i beni e/o i servizi sono commerciati. Basti che il numero totale di transazioni in un anno solare siano di un numero complessivo maggiore di 3000.

Un anno dopo con la Legge di Bilancio, la numero 145 del 30 dicembre 2018 sono stati abrogati i commi relativi all'imposta sulle transazioni digitali, la così detta "Web Tax 2.0", che riprende quanto emanato dalla proposta 148 della Commissione Europea.

Perciò come afferma la proposta 148, la web tax 2.0 è pari al 3% ed è applicabile a quei soggetti che realizzano:

- un importo totale annuo dei ricavi a livello globale superiore a 750 milioni di euro
- un importo totale dei ricavi a livello italiano superiore a 5,5 milioni di euro

I ricavi imponibili sono considerati al lordo dei costi e al netto dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di altre imposte indirette.

Per quanto riguarda i servizi digitali rilevanti ai fini dell'imposizione fiscale, questi vengono descritti nel comma 37, il quale stabilisce che l'imposta sui servizi digitali si applica ai ricavi derivanti da: l'uso di strumenti digitali che permettono agli utenti facente parte di ottenere beni o servizi digitali; gli introiti derivanti dalle pubblicità trasmesse nelle piattaforme digitali; raccolta e trasmissione di dati degli utenti realizzati dall'utilizzo delle piattaforme digitale ad aziende terze.

In seguito troviamo la terza è più recente normativa, con la Legge di Bilancio 2020, ovvero la Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, la quale ha apportato delle modifiche ai commi 35 - 50 dell'articolo 1 della precedente legge, con lo scopo di revisionare alcuni aspetti dell'imposta sui servizi digitali e rendere la tassazione ancora più equa.

Il motivo principale di tali modifiche deriva dal fatto che l'imposta è legittima quando colpisce le grandi imprese digitali che sfuggono da tempo al fisco italiano, mentre è ingiusta quando colpisce nella stessa misura le società in merito al volume totale dei ricavi e non solo di quelli derivanti dai servizi digitali

Perciò i soggetti a cui è applicabile la Web tax sono coloro che:

- prestano servizi digitali;
- hanno un ammontare complessivo di ricavi pari o superiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni realizzati nel territorio italiano per prestazione di servizi digitali;

- sono collocati nel territorio nazionale. Prendendo come riferimento la localizzazione del dispositivo, da verificarsi attraverso l'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione.

Conclusione:

In questo elaborato sull'economia digitale ed i problemi che ne derivano in ambito fiscale, emerge che sia dal punto di vista legislativo nazionale che da quello internazionale ci si debba adeguare al progresso tecnologico. È necessario perciò che l'Italia in collaborazione con l'Unione Europea e l'OCSE, continuino a trovare soluzioni al passo con la digitalizzazione rendendo così equa la tassazione tra vecchio e nuovo.

Ciò che si evince da questo elaborato è che la digitalizzazione ha portato notevoli miglioramenti e agevolazioni a trecentosessanta gradi, permettendo grazie al e-commerce ad esempio di vendere i propri prodotti o servizi in tutto il mondo, ma allo stesso tempo, a causa di una arretratezza degli ordinamenti, ha portato a numerosi squilibri permettendo alle imprese di adottare strategie elusive, che creano degli squilibri concorrenziali, portando alla rovina le piccole e medie imprese che non adottano questi moderni sistemi digitali.

Una valida soluzione si può trovare in quelle che sono le ultime proposte OCSE, non ancora definite, riguardanti la definizione di Stabile Organizzazione Virtuale, la quale permetterebbe di tassare i redditi nella giurisdizione dove il è creato, sia che ci sia o meno una presenza fisica da parte di quell'impresa.

L'obiettivo di questo elaborato è stato appunto quello di esporre le modalità con cui le imprese riescono a eludere i vari sistemi attraverso numerose strategie, dando una definizione di paradiso fiscale e mostrando alcune strategie come il *Double Irish with*

Dutch Sandwich e portando tre casi di tre aziende facenti parti delle Over the Top (OTT), mostrando in che modo queste strategie vengono attuate. Sono state inoltre mostrate tutte le operazioni effettuate sia a livello europeo che italiano per contrastare il fenomeno dell'elusione e dell'evasione fiscale.

Attualmente non esiste ancora una normativa completa in quanto il progresso tecnologico viaggia ad una velocità molto superiore rispetto alla legislazione, ciò a cui si sta lavorando è quindi una norma a lungo termine, di stampo internazionale, non solo europeo ma mondiale così che pure i governi e la politica non si scontrino a causa di questa mancanza, ma anzi si faccia fronte comune per permetterne un ulteriore sviluppo e una continua innovazione sempre nel rispetto della equa concorrenza.

Bibliografia e Sitografia:

- <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>
- TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte generale, 2011, UTET, Torino.
- PALUMBO G., Rassegna sistematica sull'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in argomento transfer pricing (2010-2014), in "Rivista di diritto tributario" n.7-8, 2014; cfr. VALENTE P.,
- Grubert H., Foreign Taxes and the Growing Share of U.S. Multinational Company Income Abroad..., cit., p. 175
- Cfr. Valente P., Ianni G., Roccatagliata F., "Economia digitale e commercio elettronico – fiscalità in internet nella gestione d'impresa", IPSOA, 2015.)
- TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario 1 - Parte speciale, 2011, UTET, Torino, pagina 149
- <https://www.treccani.it/enciclopedia/e-commerce>
- Comunicazione della Commissione Europea COM (97) 157, "Un'iniziativa Europea in materia di Commercio Elettronico", 15 aprile 1997
- <https://vitolavecchia.altervista.org/le-principali-tipologie-di-e-commerce-commercio-elettronico/>
- https://www.treccani.it/enciclopedia/c2b_%28Lessico-del-XXI-Secolo%29/
- https://www.treccani.it/vocabolario/fintech_res-ba952fee-89c2-11e8-a7cb-00271042e8d9_%28Neologismi%29/

- https://www.treccani.it/enciclopedia/internet-of-things_%28Lessico-del-XXI-Secolo%29/
- https://www.treccani.it/enciclopedia/paradisi-fiscali_%28Enciclopedia-Italiana%29/
- https://www.treccani.it/enciclopedia/evasione-fiscale_%28Dizionario-di-Economia-e-Finanza%29/
- <https://www.treccani.it/enciclopedia/elusione-fiscale/>
- Garufi S., “Strategie internazionali di contratto ai paesi a regime fiscale privilegiato”, Egea, 2013. pagine 19-20
- Garufi S., “Strategie internazionali di contratto ai paesi a regime fiscale privilegiato”, Egea, 2013. pagine 20-21
- [Risoluzione n. 72/E del 02.09.2016.](#)
- [Cfr. report OCSE, “Harmful tax competition: an emerging global issue”, 1998, pag 23.](#)
- https://argomenti.ilsole24ore.com/parolechiave/corporate-tax.html?refresh_ce=1
- OCSE, Commentary on article 12 concerning the Taxation of Royalties, par. 2,8
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:12012E/TXT>
- <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>