

Dipartimento
di Impresa e Management

Cattedra di Scienze delle Finanze

I comportamenti elusivi ed evasivi delle Big Tech: la nuova sfida della tassazione internazionale

Prof. Mauro Milillo

RELATORE

Federica Maglito 232301

CANDIDATA

Anno Accademico 2020/2021

Indice

Introduzione	3
Capitolo 1: Digital Economy	6
1.1 Economia digitale: evoluzione e nascita delle <i>Big Tech</i>	6
1.1.1 <i>E-commerce</i> : lo sviluppo a livello europeo e le problematiche a livello fiscale	10
1.1.2 Indice DESI: competitività delle imprese europee nell'economia digitale	12
1.1.3 La digitalizzazione va avanti, ma l'Italia rimane indietro	14
1.2 Sovranità fiscale: i modelli tradizionali di imposizione diretta ed indiretta nell'economia tradizionale	17
1.2.1 Le convenzioni fiscali internazionali ed il concetto di "stabile organizzazione"	19
Capitolo 2: le strategie elusive delle Big Tech, le proposte Europee e le proposte dell'OCSE	28
2.1 Perché si è sentita la necessità di prevedere una <i>web tax</i> ?	28
2.2 Le strategie di elusione ed evasione delle <i>BigTech</i>	30
2.3 Il progetto "G-20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e le 15 azioni (OCSE)"	36
2.3.1 Action 1 "Addressing the tax challenges of the digital economy"	38
2.3.2 Action 6 "Prevent treaty abuse"	40
2.3.3 Action 7 "Preventing the Artificial avoidance of permanent establishment status"	41
2.3.4 Action 15 "Develop a multilateral instrument"	43
2.4 La proposta di Direttiva COM (2018) 147 <i>final</i> – del 21.03.2018 sulla "stabile organizzazione digitale"	43
2.5 La proposta di Direttiva COM (2018) 148 <i>final</i> – del 21.03.2018 sulla "Interim Web Tax"	50
2.6 <i>Digital Tax</i> italiana: caratteristiche e criticità	55
Capitolo terzo: La Web Tax sul panorama internazionale	62
3.1 <i>Web Tax</i> europea: opposizioni e criticità	62
3.2 A quanto ammonta l'evasione fiscale delle <i>Big Tech</i> ? – <i>Facebook</i> e <i>Google</i>	66
3.3 Il caso <i>Apple</i>	73
Conclusioni e prospettive future	78
Bibliografia.....	82
Sitografia.....	90

Introduzione

Negli ultimi anni l'economia tradizionale è stata investita dall'innovazione tecnologica e dal processo di digitalizzazione, i cui effetti sono oggi rinvenibili in ogni aspetto sociale ed economico.

I vantaggi che la tecnologia ha portato con sé sono noti a tutte le economie nazionali che, negli ultimi tempi, hanno perseguito delle politiche tese a trarre vantaggio dalle conseguenze benefiche della digitalizzazione.

Tra le altre cose, a livello Europeo è stato adottato l'indice DESI, tramite il quale ogni anno vengono illustrati i passi avanti di ciascun Stato europeo in termini di digitalizzazione dell'economia.

Risulta quindi evidente come l'innovazione tecnologica abbia portato con sé del potenziale che gli Stati, sia a livello europeo che internazionale, non possono non sfruttare per rendere più efficace ed efficiente l'economia nazionale e superare determinati limiti propri dell'economia tradizionale.

Il processo di digitalizzazione ha prodotto i suoi effetti anche sui tradizionali *business model* delle imprese, innovandoli. Inoltre, ha favorito la nascita e la concentrazione di monopoli in determinati settori o in segmenti di mercato fino ad ora inesistenti, come quello del commercio elettronico.

Le *Big Tech*, in particolare, costituiscono la principale risultante di questo, ancora in itinere, processo di innovazione tecnologica. I relativi *business model* si caratterizzano per la presenza di *asset* totalmente immateriali e soprattutto consentono alle stesse di assumere facilmente una dimensione globale e di operare in diversi territori nazionali pur in assenza di una vera e propria sede fisica; proprio quest'ultimo aspetto segna il confine con le imprese appartenenti all'economia tradizionale, sulle cui caratteristiche sono stati formulati i principi alla base della relativa regolamentazione fiscale, sia a livello nazionale che a livello europeo.

Alla luce di ciò, risulta evidente l'atra faccia della medaglia di questo processo di innovazione e digitalizzazione: quest'ultimo ha messo in crisi i tradizionali sistemi di regolamentazione fiscale.

I confini entro i quali può esplicarsi la sovranità fiscale di ciascuno Stato si sono sempre basati sul tradizionale principio della stabile organizzazione fiscale e sui modelli contro le doppie imposizioni, in particolare il tradizionale Modello OCSE, formulati per favorire lo sviluppo economico ed evitare che un eccessivo carico fiscale potesse diventare un deterrente per lo sviluppo transnazionale delle imprese.

In particolare, dal momento che questi principi tradizionali sono entrati in crisi e posto che non esiste una vera e propria regolamentazione fiscale *ad hoc* per le nuove multinazionali digitali, si è sviluppato un terreno fertile per la pianificazione fiscale aggressiva di queste *Tech Companies*, le quali sono riuscite a ridurre notevolmente il loro carico fiscale sfruttando le asimmetrie esistenti tra i diversi sistemi nazionali.

Inoltre, l'ambiente in cui le stesse si trovano oggi ad operare ha stimolato una competizione fiscale dannosa tra le Nazioni, le quali per attirare sul proprio territorio nazionale le nuove imprese digitali hanno concesso loro indebiti vantaggi fiscali a danno sia delle altre Nazioni sia delle imprese tradizionali.

In generale, il fenomeno dell'elusione e dell'evasione fiscale costituisce da sempre una delle principali fonti di inefficienza strutturale sul mercato, sia nazionale che internazionale.

In Italia come nel resto dell'Europa e del mondo, un gettito fiscale ridotto si riversa su un sistema fiscale poco efficiente ed equo e soprattutto comporta danni nei confronti di altri contribuenti, che in questo caso sono le imprese tradizionali così come i consumatori finali.

I diversi *Report* stilati a livello europeo hanno mostrato, negli ultimi tempi, come la portata dell'evasione fiscale causata dall'assenza di una vera e propria regolamentazione fiscale per queste società digitali, abbia una portata rilevante che non può non essere tenuta in considerazione.

L'obiettivo di questo elaborato è proprio quello di analizzare, da un lato, le cause che hanno portato alla crisi dei tradizionali modelli fiscali e le caratteristiche della nuova economia digitale, ed in particolare delle nuove *Big Tech*, e dall'altro quello di approfondire i passi avanti che sinora sono stati fatti in materia di *Web Tax* a livello europeo e di *Digital Tax* a livello italiano, tenuto conto delle pratiche elusive delle multinazionali digitali.

Gli strumenti utilizzati per portare avanti quest'analisi scientifica sono rinvenibili nei trattati normativi pubblicati dalle istituzioni nazionali, europee ed internazionali; inoltre, sono stati presi come punto di riferimento specifici dati statistici provenienti da ricerche condotte a livello Europeo per analizzare il fenomeno dell'evasione fiscale e per descrivere ed approfondire gli schemi utilizzati dalle multinazionali digitali per mettere in atto una vera e propria pianificazione fiscale aggressiva.

In particolare, il primo capitolo di questo elaborato si propone di mettere in luce le nuove caratteristiche della *digital economy*, con particolare riferimento alla nascita ed allo sviluppo delle *Big Tech*.

Viene inoltre esaminata la diffusione del commercio elettronico, una delle risultanti primarie di questo processo di innovazione e disintermediazione e che ha messo in luce le prime problematiche a livello fiscale. Viene inoltre portata avanti una specifica in merito all'indice DESI ed al livello di digitalizzazione dell'economia italiana, la quale risulta ancora oggi indietro rispetto alle principali economie europee.

L'aspetto più rilevante del primo capitolo, ai fini dell'elaborato, è rinvenibile nella parte finale dove vengono illustrati i tradizionali modelli di imposizione diretta ed indiretta, propri dell'economia tradizionale e che hanno tracciato i confini del potere impositivo di ciascuno Stato.

Infine, nell'ultimo paragrafo vengono delineate le caratteristiche del tradizionale Modello OCSE contro le doppie imposizioni fiscali e l'importanza del concetto di stabile organizzazione nella regolamentazione fiscale internazionale.

Proprio quest'ultimo concetto si ricollega all'inizio del secondo capitolo, dove vengono approfondite le strategie elusive ed evasive poste in essere dalle *Big Tech* e le proposte Europee e quelle dell'OCSE in materia di *Web Tax* e fattispecie fiscali in campo digitale.

In particolare, vengono messe in luce le circostanze che hanno portato a sentire la necessità di una *Web Tax*, tanto a livello europeo quanto a livello internazionale.

Vengono inoltre approfonditi gli schemi adoperati dalle multinazionali digitali per riuscire ad evadere il Fisco ed a ridurre di conseguenza il loro carico fiscale; in particolare, viene illustrato il cosiddetto "*The double Irish*

with a Dutch Sandwich” un modello molto comune alle *Tech Companies*, tanto che verrà ripreso nel terzo capitolo con riferimento a dei casi pratici.

Inoltre, viene delineata la significativa proposta dell’OCSE in materia di economia digitale, ovvero il pacchetto BEPS, con particolare riguardo nei confronti delle azioni 1, 6, 7 e 15 ritenute rilevanti ai fini di questo elaborato.

Il pacchetto dell’OCSE, in particolare, costituisce un rilevante passo avanti nella lotta all’evasione ed all’elusione fiscale posta in essere dalle multinazionali digitali.

Accanto alla proposta dell’OCSE vengono esaminate anche le proposte Europee rappresentate dalla proposta di Direttiva COM (2018) 147 *final*, del 21.03.2018, in materia di stabile organizzazione digitale e dalla proposta di Direttiva COM (2018) *final*, del 21.03.2018, sulla “*Interim Web Tax*”.

Queste ultime rappresentano due importanti strumenti adoperati a livello europeo, sia a fronte dell’assenza di una definitiva risposta da parte dell’OCSE sia perché gettano le basi per una prima ipotetica tassa digitale; nonostante ciò, presentano anche determinate criticità che verranno illustrate nel terzo capitolo.

Infine, il secondo capitolo si conclude illustrando la *Digital Tax* proposta a livello italiano.

Nel terzo capitolo vengono approfondite le criticità alla base della *Web Tax* europea che non hanno permesso di arrivare, ancora oggi, ad una soluzione definitiva tanto a livello europeo quanto a livello internazionale. Viene approfondito il rapporto tra USA, Europa ed OCSE, posto che la maggior parte delle *Big Tech* hanno sede in America. Difatti, il governo statunitense ha costituito un importante ostacolo nel tentare di delineare una potenziale regolamentazione fiscale per le multinazionali digitali, rivendicando sulle stesse i propri poteri impositivi.

Infine, gli ultimi due paragrafi del terzo capitolo si concentrano sul fornire dati statistici che possano quantificare l’entità e la rilevanza del fenomeno elusivo che vede protagoniste numerose *Big Tech*, tra cui spiccano i nomi di *Facebook* e *Google*. Per l’analisi di queste ultime, in particolare, è stato utilizzato un *Report* di cui risulta co-autore Paul Tang, parlamentare europeo, denominato “*Eu Tax revenue loss from Google and Facebook*”, pubblicato nel 2017.

Nell’ultimo paragrafo viene invece approfondito il caso Apple, ritenuto particolarmente attuale in quanto l’anno scorso il Tribunale dell’Unione Europea ha annullato la condanna, da parte della Commissione Europea, a risarcire la somma di 13 miliardi di euro a favore dell’Irlanda; somma, questa, che rappresenta le mancate entrate fiscali nelle casse Irlandesi, in virtù della pianificazione fiscale aggressiva posta in essere dalla *Apple*, la quale fa riferimento proprio allo schema del “*The double Irish with a Dutch Sandwich*”.

Capitolo 1: *Digital Economy*

1.1 Economia digitale: evoluzione e nascita delle *Big Tech*

Negli ultimi tempi si è sentito spesso parlare di una quarta rivoluzione industriale: quella digitale.

La digitalizzazione ha inevitabilmente pervaso ogni ambito sociale ed economico, basti pensare ai due principali dispositivi che non possono ormai mancare nella operatività di tutti i giorni: lo *smartphone* ed il *personal computer*; senza, ad esempio, non sarebbe possibile effettuare acquisti in tempo reale o lavorare in *smart-working*, due elementi, questi, che hanno fortemente caratterizzato il recente periodo di *lockdown* dovuto alla pandemia mondiale causata dal COVID-19.

In generale, il fenomeno della digitalizzazione si fonda sullo sviluppo e sull'implementazione di tecnologie, fortemente interdipendenti le une con le altre, finalizzate ad analizzare e gestire efficacemente un'enorme quantità di informazioni e risorse convertiti in forma digitale. Innovazioni quali, ad esempio, le *cloud-technologies* o i *big data* hanno modificato sostanzialmente la struttura di numerosi settori economici e sociali.¹

Questo processo, ancora in continua evoluzione, ha iniziato a tracciare il confine, seppur ancora sottile, che consente oggi di operare una distinzione tra l'economia tradizionale e l'economia digitale; due ambiti questi che rimangono comunque fortemente interdipendenti, in virtù del fatto che i processi tradizionali del primo sono oggi fortemente ottimizzati e resi più efficienti dalle tecnologie digitali caratterizzanti il secondo.

La *digital economy*, nello specifico, viene oggi ricompresa all'interno del macrosettore dell'*information and communication technologies* (ICT), il quale ha costituito il 6% del valore aggiunto prodotto dai paesi OCSE²; e può essere identificata come “tutte le attività economiche che sulle tecnologie digitali si sono sviluppate e che ad essere fanno riferimento”.³

Uno degli esempi principali di economia digitale è rappresentato dall'*e-commerce*, ovvero la commercializzazione e la vendita di prodotti e servizi mediante *internet* e piattaforme digitali.

E' importante porre l'accento sui benefici portati tanto dalla digitalizzazione quanto dall'economia digitale, la prima ha migliorato la mobilità e l'interconnessione a livello globale, riducendo le distanze tra le persone ed ha trasformato dei “semplici” dati in nuove risorse per soddisfare il bisogno individuale dei consumatori; la seconda invece ha dato un'importante spinta alla nascita di nuove imprese, fornendo nuove opportunità di innovazione ed investimento ed espandendo i confini dei mercati “tradizionali”. La *digital economy*, inoltre,

¹Fontana, F., Caroli, M. (2017). Economia e gestione delle imprese.

²Ibidem.

³Senato della Repubblica., Legislatura 17°. , Dossier n. 63.

ha consentito la commercializzazione di nuovi prodotti a prezzi più competitivi ed in molti casi ha ampliato le opportunità lavorative.⁴

Le opportunità offerte da un efficiente sviluppo dell'economia digitale non sono passate inosservate in molti paesi, che hanno tempestivamente cercato di creare ambienti favorevoli per il suo sviluppo, sia dal punto di vista burocratico che da quello fiscale.

Inoltre, uno dei principali obiettivi, ancora oggi presente nell'agenda dell'Unione Europea, è proprio la creazione di un mercato unico digitale, che possa favorire lo sviluppo di queste nuove attività economiche con il fine di incrementare il loro valore aggiunto a livello europeo.

Accanto alla trasformazione digitale, che ha investito numerosi settori economici, si sta ancora oggi assistendo all'innovazione, in chiave tecnologica, dei business model di numerose imprese; innovazione, questa, necessaria al fine di mantenere il proprio vantaggio competitivo sul mercato.

I cinque elementi principali, che distinguono i business model prodotti dalla trasformazione digitale, rispetto a quelli delle imprese tradizionali sono i seguenti:

- sono caratterizzati da un nuovo *concept*, finalizzato principalmente a soddisfare nuovi bisogni e nuove esigenze dei consumatori
- comprendono la presenza, inevitabile, di tecnologie apposite ed innovative
- le dimensioni sono tali da poter sfruttare in modo efficace le esternalità di rete
- si sono sviluppate nuove capacità di acquisizione e gestione dei dati provenienti dagli utenti, che rappresentano per le nuove imprese digitali un importante fattore alla base del loro vantaggio competitivo
- il processo di disintermediazione innescato dalla globalizzazione consente a queste nuove imprese di avere, potenzialmente, una dimensione globale
- sono inoltre imprese che tendono ad avere una diffusione internazionale sin dalle prime fasi del loro ciclo di vita⁵

Tuttavia, è bene precisare che questa trasformazione in chiave digitale non si è distribuita in modo omogeneo ed equilibrato, ma in molti casi e settori ha favorito lo sviluppo di monopoli avanti dimensioni globali tali, da avere un potere di mercato superiore rispetto a quello di numerosi governi nazionali.⁶

Oggi, queste grandi e globali imprese digitali, vengono identificate con il termine di “*Big Tech*” e rappresentano le protagoniste di questa rivoluzione digitale.

⁴Senato della Repubblica., Legislatura 17°. , Dossier n. 63.

⁵Fontana, F., Caroli, M. (2017). Economia e gestione delle imprese.

⁶Ibidem.

Nel 2018, tra le dieci principali imprese per valore di mercato, sette appartenevano al settore delle *Big Tech*. Tra queste sette, cinque hanno la loro sede legale negli Stati Uniti: *Apple*, *Alphabet*, *Microsoft*, *Amazon* e *Facebook*.⁷

Il loro valore di mercato complessivo valeva più del doppio del PIL italiano ed era superiore a quattro trilioni di dollari.⁸

Questo primo dato mette in risalto come il loro assetto organizzativo, che poggia essenzialmente su tecnologie avanzate e servizi digitali, ha consentito a queste imprese in poco tempo di diventare dei veri e propri colossi, assumendo una dimensione globale.

Tra le aziende digitali, denominate sotto l'appellativo di *Big Tech*, ricorrono spesso nomi come *Google*, la quale complessivamente detiene oltre il 90% della quota di mercato come motore di ricerca. All'interno del settore dei *social media* spiccano i nomi di *Facebook* e *WhatsApp*, le quali nel 2017 hanno beneficiato del 60% della spesa pubblicitaria su strumenti digitali negli Stati Uniti, mentre nel 2019 la spesa pubblicitaria su strumenti digitali ha superato quella sui mezzi *off-line*, attestandosi ad un valore del 54%. Sono valori, questi, perfettamente giustificati dal significativo potere di mercato detenuto dalle due imprese: *Facebook* conta 2,3 miliardi di utenti, che rappresentano il 60% della popolazione mondiale facente uso di *internet*, di cui 300 milioni sono cittadini europei; mentre *WhatsApp* conta 1 miliardo e mezzo di utenti.⁹

Indubbiamente, la fonte primaria del loro successo è rappresentata dai prodotti e servizi offerti, del tutto innovativi rispetto a quelli tradizionali. Il loro principale incentivo ad innovare continuamente i prodotti e servizi offerti, deriva dalla temporanea posizione dominante sul mercato che riescono ad ottenere e quindi dai profitti che da questa discendono.¹⁰

Alcuni studi hanno tentato di spiegare il vantaggio che le *Big Tech* possono trarre da questo continuo processo di innovazione, individuando una relazione a campana tra potere di mercato ed innovazione, in funzione della quale: incentivo ad innovare e potere di mercato crescono di pari passo, entro una soglia massima. Al di là di questo valore limite, un ulteriore aumento del raggio d'azione di un monopolio, tende a deprimere l'innovazione.¹¹

Di fatto, il significativo potere di mercato delle *Big Tech* e la nascita di monopoli sono rinvenibili in alcuni elementi propri dell'economia digitale che rappresentano delle significative barriere all'entrata per qualsiasi altro potenziale *competitor*.

Una tipica barriera all'entrata, in questo caso, è rappresentata dai cosiddetti effetti di rete o *network effects*. Questi possono essere spiegati tramite *social network* come *Facebook* o *WhatsApp*, piattaforme digitali che

⁷Cristadoro, R. "Economia Digitale" – Banca d'Italia, Dipartimento di Economia e statistica.

⁸Ibidem.

⁹Ibidem.

¹⁰Ibidem.

¹¹Aghion P., N. Bloom, R. Blundell, R. Griffith, P. Howitt (2005) Competition and Innovation: An Inverted-U Relationship. The Quarterly Journal of Economics, 120(2):701–728, May.

hanno raggiunto masse significative di utenti e soprattutto per le quali il costo da sostenere per ogni membro aggiuntivo è nullo. Di base, quindi, posto che nessun cliente è interessato ad usufruire di una *community*, come quelle citate, dove il numero di persone presenti è basso; maggiore sarà il numero di utenti all'interno di queste piattaforme, maggiore sarà il potere di mercato della relativa *Big Tech*.

È evidente quindi che gli effetti di rete rappresentano una significativa barriera all'entrata che limita la concorrenza in questo settore, rappresentando quindi un ostacolo per qualsiasi altra impresa che vuole entrare in questo mercato.¹²

L'economia digitale, inoltre, favorisce lo sviluppo di economie di scopo, legate alla mole di dati, caratterizzanti le abitudini di acquisto e gli stili di vita degli utenti, reperiti sulle piattaforme digitali (come ad esempio l'*e-commerce*), utilizzate dalle *Big Tech* come principale mezzo di comunicazione e vendita tra le stesse ed i consumatori. Questi dati, di fatto, hanno consentito alle stesse di fidelizzare significativamente i propri clienti, in modo tale da poter entrare in nuovi *business* e contare sui clienti già esistenti. Indubbiamente, è questo uno dei vantaggi competitivi di colossi digitali come *Amazon* o *Google*, che hanno in poco tempo raccolto masse rilevanti di dati.¹³

Infine, un altro importante vantaggio competitivo, nonché significativa barriera all'entrata, è rappresentato dalle campagne pubblicitarie digitali che, grazie ai dati raccolti sui propri utenti, hanno permesso alle *Big Tech* di creare delle pubblicità personalizzate per ciascun utente; in più, grazie alle tecnologie di rete, le stesse campagne pubblicitarie hanno raggiunto miliardi di utenti, permettendo quindi alle stesse imprese di conquistare una significativa quota del mercato pubblicitario digitale.¹⁴

Tutte le caratteristiche, finora elencate, in merito all'economia digitale ed alle *Big Tech*, hanno indubbiamente messo in luce nuove problematiche in materia di regolamentazione dei monopoli. Le soluzioni "tradizionali" adottate finora, risultano inefficaci nei confronti dei nativi digitali ed è per questo che tanto gli Stati Uniti quanto l'Europa si stanno adoperando per definirne delle nuove.

In più, il perdurare dell'assenza di una vera e propria regolamentazione nazionale ed internazionale, che interessa le *Big Tech*, ha permesso alle stesse di trarne vantaggio ed in molti casi di mettere in atto una serie di comportamenti elusivi ed evasivi. L'assenza di stabili organizzazioni fisiche consente loro di operare in molti e diversi paesi, correndo sia il rischio di essere assoggettate ad una doppia imposizione fiscale, sia il "rischio" di essere sottoposte ad una doppia non tassazione.¹⁵

Negli ultimi tempi, questo secondo scenario è stato sicuramente il più ricorrente ed ha reso sempre più necessaria la definizione di una *Web Tax*, tanto a livello europeo quanto a livello nazionale.

¹²Cristadoro, R. "Economia Digitale" – Banca d'Italia, Dipartimento di Economia e statistica.

¹³Ibidem.

¹⁴Ibidem.

¹⁵S. Vandenhende, op. cit. p. 12.

1.1.1 *E-commerce*: lo sviluppo a livello europeo e le problematiche a livello fiscale

Dal punto di vista economico e dell'attività d'impresa, il commercio elettronico rappresenta indubbiamente uno dei principali risvolti di questo continuo processo di digitalizzazione.

I continui risultati raggiunti in campo tecnologico hanno modificato i concetti di “spazio” e “tempo” propri dell'attività economica tradizionale, consentendo alle nuove imprese digitali di commercializzare i propri prodotti e servizi senza la necessaria presenza di uno stabilimento fisico in un determinato territorio, ma mediante l'ausilio di piattaforme digitali quali, per l'appunto, l'*e-commerce*.

Il risultato finale delle piattaforme digitali e nello specifico dell'*e-commerce* è la disintermediazione del processo di commercializzazione di un prodotto o servizio. Ovvero, definire una nuova categoria commerciale all'interno di un contesto virtuale, per la quale molte delle fasi che normalmente intervengono nel momento in cui ha luogo una transazione tra compratore e venditore, vengono eliminate o rese più efficienti andando quindi a ridurre i costi di transazione.¹⁶

Rilevanti, a riguardo, sono i dati riportati dal *report* dell'Eurostat 2020 relativi allo sviluppo dell'*e-commerce* in Europa; nel 2019, il *trend* degli acquisti online ha registrato un aumento complessivo del 17% ed ha avuto una diffusione diversa da paese a paese.¹⁷

Inoltre, secondo Statista¹⁸, in Europa il valore totale delle vendite *online*, nel 2019 è arrivato a toccare i 3400 miliardi di dollari; mentre in Italia, sempre con riferimento al 2019, gli acquisti *on-line* hanno registrato una crescita complessiva del 15%, toccando i 31,6 miliardi di euro (Osservatorio eCommerce B2c del Politecnico di Milano).¹⁹

I dati sopra riportati e la forte tendenza al rialzo nel ricorso all'*e-commerce* in Europa, evidenziano la necessità di un'apposita regolamentazione fiscale; il potenziale economico di queste nuove piattaforme digitali, infatti, contribuirebbe positivamente all'implementazione delle varie politiche statali, riuscendo in molti casi ad eliminare determinate situazioni di inefficienza strutturale.

Queste ultime situazioni, inoltre, sono in parte causate dalla mancanza di un vero e proprio sistema d'imposizione equo per queste nuove fattispecie digitali, che permette alle relative imprese di mettere in atto diversi comportamenti elusivi ed evasivi, a discapito delle economie nazionali.

¹⁶GIGLIO MORO V., PEVERELLI M., Nuove regole per l'“e-commerce”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015; cfr. FINELLI W., EU e-commerce contracts e giurisdizione: dalla c.d. convenzione Bruxelles I del 27 settembre 1968 alla c.d. nuova convenzione di Lugano del 30 ottobre 2007, passando per il regolamento (CE) del 22 dicembre 2000, N. 44/2001 (c.d. regolamento Bruxelles I), in “Diritto del commercio internazionale” n. 22.1, 2008.

¹⁷Digit Export, “l'e-commerce in Europa: dati e tendenze” – 21/10/2020.

¹⁸Statista è una piattaforma tedesca, ideata proprio per raccogliere informazioni statistiche e ricerche di mercato in ambito economico e statale.

¹⁹Digit Export, “l'e-commerce in Europa: dati e tendenze” – 21/10/2020.

Tra le possibili definizioni, per commercio elettronico o *e-commerce* “si intende qualsiasi attività di supporto ad una attività commerciale, che venga svolta utilizzando il canale telematico Internet. Tale attività deve essere in grado di effettuare transazioni come commercializzazione di beni e servizi, distribuzione on-line di prodotti in formato digitale, effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa, etc..”²⁰.

È possibile quindi identificarlo come uno scambio commerciale, posto in essere mediante l’ausilio di un canale elettronico, dove il consumatore sceglie *on-line* il prodotto o servizio da acquistare.²¹

Posto che il commercio elettronico è ancora oggi una fattispecie che presenta differenti sfaccettature che rendono difficile inquadrarne la natura e le caratteristiche primarie a fini regolatori e fiscali, facendo riferimento al Regolamento dell’Unione Europea n.282 del 2011 è possibile operare una significativa distinzione tra *e-commerce* diretto ed indiretto.

Ai sensi dell’articolo 7 del suddetto Regolamento Europeo, rientrano all’interno della categoria del commercio elettronico diretti i “*servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell’informazione.*”²²

Il commercio elettronico diretto comprende quindi la vendita di beni immateriali o digitalizzati e l’intera transazione avviene per via telematica, compresa la consegna del bene.²³

Il regolamento europeo, all’interno della disposizione dell’articolo 7, procede ad elencare, nello specifico, tutti i servizi che rientrano all’interno della categoria sopra analizzata.

In particolare, questi sono:²⁴

- a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti;
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un’azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*;
- c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso *Internet* o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;

²⁰Migliorini, F. “E-commerce: guida alla disciplina fiscale” – *fiscomania.com* – 01/11/2020.

²¹*Ibidem*.

²²Cit: “Regolamento di esecuzione UE n.282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 contenente le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune IVA, pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea il 23 marzo 2011.

²³*Ibidem*.

²⁴Regolamento di esecuzione UE n.282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 contenente le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune IVA, pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea il 23 marzo 2011.

e) le offerte forfettarie di servizi Internet (*Internet service packages, ISP*)²⁵

All'interno dello stesso regolamento, i servizi sopra elencati vengono distinti da quelli che invece vengono classificati all'interno del concetto di commercio elettronico indiretto.

In particolare, il commercio elettronico indiretto comprende la vendita di beni materiali, i quali vengono messi a disposizione del consumatore su un apposito catalogo *on-line*, recante tutte le caratteristiche necessarie al cliente al fine di portare avanti la transazione, tra le quali ad esempio il prezzo. Il consumatore procede alla selezione del bene o servizio sulla piattaforma *on-line*, ma riceve la consegna fisica del bene. Tipico esempio di *e-commerce* indiretto: *Amazon*.²⁶

Amazon è un'azienda di commercio elettronico ed è uno dei principali rivenditori online al mondo, nell'ambito delle *internet company*. Inoltre, consente a singoli privati o aziende di vendere i propri prodotti o servizi.²⁷

Viene categorizzato come commercio elettronico indiretto in quanto, a fronte di una vasta offerta di beni garantita sull'*e-commerce*, i consumatori una volta effettuato il pagamento riceveranno la consegna fisica del prodotto. *Amazon* quindi si occupa della vendita *online* di beni fisici.

Appare evidente come una regolamentazione a livello fiscale risulti più ardua per il commercio elettronico diretto piuttosto che per quello indiretto, in quanto avente ad oggetto beni immateriali o digitalizzati.

Sul piano fiscale, le principali problematiche legate al commercio elettronico sono strettamente correlate al fenomeno della digitalizzazione, la quale ha indubbiamente accelerato la mobilità del capitale che ora può essere scambiato elettronicamente. In aggiunta a ciò, va considerata anche la competizione fiscale che gli stati pongono tutt'ora in essere, diminuendo il carico fiscale e rendendo il proprio territorio nazionale più attrattivo per le imprese estere. Queste problematiche, inoltre, impattano negativamente sulle piccole e medie imprese tradizionali, le quali si trovano, a causa dei comportamenti elusivi posti in essere dalle *Big Tech*, a sostenere costi sempre più alti.

È quindi evidente la necessità di un'adeguata regolamentazione fiscale, sul piano del commercio elettronico, che consenta un'imposizione fiscale più equa e che limiti la formazione di paradisi fiscali sul *web*.²⁸

1.1.2 Indice DESI: competitività delle imprese europee nell'economia digitale

La Commissione Europea, al fine di misurare la performance dei paesi europei in termini di digitalizzazione, ha definito un apposito indice: DESI (*Digital Economy and Society Index*).

²⁵Nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti *on line*, ecc.); (Regolamento di esecuzione UE n.282/2011).

²⁶Migliorini, F. "E-commerce: guida alla disciplina fiscale" – *fiscomania.com* – 01/11/2020.

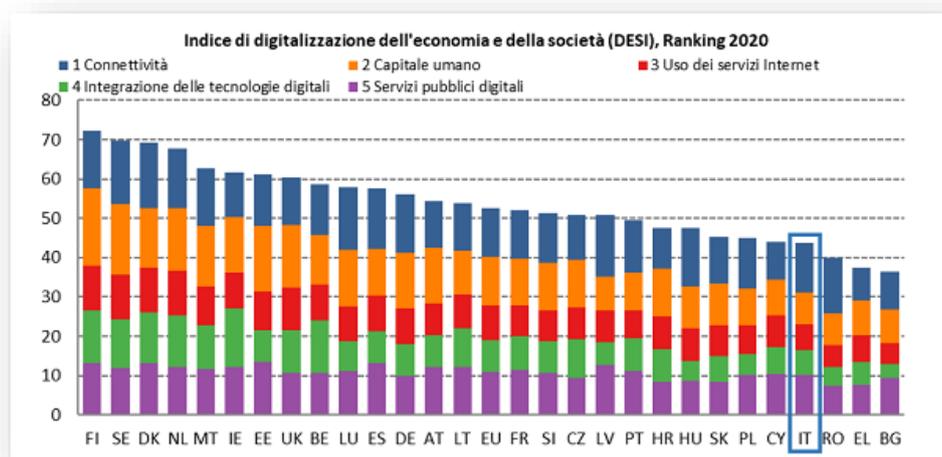
²⁷E-commerce platforms., "Cos'è Amazon? Cosa significa Amazon?".

²⁸MARINO G., *Paradisi e paradossi fiscali. Il rovescio del diritto tributario internazionale*, 2009, EGEA, Milano.

Il DESI è, nello specifico, un indice composito che sintetizza i dati provenienti dai principali indicatori della performance Europea in campo digitale e monitora, nel corso del tempo, l'evoluzione della competitività dei membri dell'Unione Europea in ambito digitale.²⁹

In particolare, il DESI prende in considerazione cinque elementi:³⁰

- la connettività³¹
- il capitale umano³²
- l'uso di Internet³³
- l'integrazione della tecnologia digitale³⁴
- i servizi pubblici digitali



35

Il grafico, pubblicato nel DESI 2020 dalla Commissione Europea mostra la classifica dei paesi europei sulla base dell'indice DESI in funzione dei dati raccolti nel 2019. In particolare, è possibile osservare che Finlandia,

²⁹Definizione dell'indice DESI rinvenibile sul sito ufficiale della Commissione Europea – “The Digital Economy and Society Index (DESI) is a composite index that summarises relevant indicators on Europe’s digital performance and tracks the evolution of EU Member States in digital competitiveness.”

³⁰Senato della Repubblica, Legislatura 17° - Dossier n. 63.

³¹Ovvero la qualità e la diffusione della banda larga.

³²Ovvero le competenze necessarie per sfruttare le possibilità offerte dall'economia digitale.

³³Varietà e attività già svolte in rete.

³⁴Ovvero, la digitalizzazione delle imprese e la capacità di sfruttamento delle potenzialità dell'e-commerce.

³⁵DESI 2020, Commissione Europea.

Svezia, Danimarca e Olanda rappresentano le economie nazionali maggiormente digitalizzate all'interno dell'Unione Europea, seguite da Malta, Irlanda ed Estonia. Mentre, agli ultimi posti si classificano Bulgaria, Grecia, Romania e Italia.³⁶

Le principali economie europee, in termini di prodotto interno lordo, non sono particolarmente competitive nel settore della digitalizzazione e questo impatta, complessivamente, sui risultati registrati all'interno del settore stesso. In ogni caso, in questi stessi paesi, recentemente, si stanno perseguendo determinate iniziative finalizzate proprio a incrementare il processo di digitalizzazione dell'economia e della società stessa.³⁷

Ad esempio, in Germania sono stati fatti specifici investimenti per ottimizzare soprattutto il campo della sicurezza informatica, del “*supercomputing*”, dell'intelligenza artificiale e nel settore delle *blockchain*.

In Italia, invece, a dicembre 2019 è stato adottato il piano “Italia 2025”, ovvero un programma quinquennale che mette la digitalizzazione e l'innovazione al centro della trasformazione strutturale e radicale del paese stesso.³⁸

A fronte di queste iniziative, che includono sicuramente robusti e significativi investimenti sui territori nazionali, la Commissione Europea prevede una progressiva crescita dei membri dell'Unione Europea, la quale sarà resa nota dai futuri risultati dell'indice DESI.

1.1.3 La digitalizzazione va avanti, ma l'Italia rimane indietro

L'Italia, rispetto agli altri paesi membri dell'Unione Europea, ha sempre ricoperto le ultime posizioni in termini di digitalizzazione. Questa tendenza è stata ancora una volta confermata dal DESI 2020, il quale, sulla base dei dati raccolti nel 2019, ha visto l'Italia classificarsi al terzultimo posto.

Si classifica quindi al venticinquesimo posto, rispetto ai 28 paesi membri, con un punteggio di 43,6, mentre la media europea è del 52,6. Nel DESI 2019, l'Italia ha scalato, leggermente, la classifica posizionandosi al ventitreesimo posto, con un punteggio di 41,6 rispetto al dato europeo pari a 49,4.³⁹

Alla luce dei benefici, argomentati nei precedenti paragrafi, portati dalla digitalizzazione e considerando il suo impatto positivo sulla *performance* dell'economia nazionale, i recenti dati in merito all'Europa mettono in risalto una situazione di arretratezza strutturale che non può più essere rimandata.

Prendendo in considerazione l'attuale periodo di pandemia causata dal COVID-19, nel corso del primo *lockdown* (iniziato il 9 marzo 2020 e terminato il 18 maggio 2020), durante il quale è stata imposta la chiusura della stragrande maggioranza delle attività economiche ed ha costretto in casa numerosi lavoratori, la componente digitale è stata uno degli elementi fondamentali che ha permesso a molte attività imprenditoriali

³⁶Ibidem.

³⁷Ibidem.

³⁸Ibidem.

³⁹Alù, A. “DESI 2020: il punto più basso per l'Italia: tutti i problemi da risolvere”.

di sopravvivere; grazie, ad esempio, allo *smart-working* ed alla possibilità di avere tutto “a portata di mano”, grazie al personal computer.

In virtù di queste circostanze, è ormai diventata impellente la necessità per l'Italia di portare avanti sostanziosi progetti d'investimento, atti a migliorare la sua *performance* e la sua competitività in materia di digitalizzazione.

Tra le principali problematiche alla base dell'arretratezza dell'economia italiana, è stato individuato il “grave ritardo cognitivo descritto dall'indicatore capitale umano”.⁴⁰ Quest'ultimo, infatti, è uno degli elementi alla base del calcolo dell'indice DESI.

In particolare, non solo in Italia il livello di competenze digitali, basilari ed avanzate, è più basso rispetto alla media europea, preoccupa anche il ristretto numero di specialisti nel settore dell'ICT (*information and communications technology*), che risulta notevolmente basso rispetto alla media europea.⁴¹

Nonostante lo sviluppo, negli ultimi tempi, di servizi “*e-Gov*”⁴², le circostanze sopra descritte si riversano inevitabilmente sulla mancanza di effettive competenze nell'utilizzo delle tecnologie; di conseguenza, eventuali nuovi strumenti digitali, inseriti proprio per migliorare l'efficienza funzionale e strutturale dell'economia italiana, in realtà diventano meri strumenti “formali”, privi di una qualche utilità pratica.⁴³

Prendendo come riferimento alcuni dati statistici, nel 2018, in sede DESI, l'indicatore capitale umano italiano aveva registrato un punteggio pari a 31,6, comunque più basso rispetto alla media europea che si attestava pari al 47,6. Nel 2019, invece, l'Italia retrocede ulteriormente di posizione, registrando, per l'indicatore capitale umano, un valore pari a 32,5 mentre il dato europeo è risultato pari a 49,3; posizionandosi, quindi, all'ultimo posto.⁴⁴

In Italia, nella fascia d'età compresa tra i 16 ed i 74 anni, solo il 42% dei cittadini possiede competenze digitali di base, a fronte della media europea pari al 58%; inoltre, solo il 22% possiede competenze digitali avanzate, mentre il dato europeo si attesta pari al 33%.⁴⁵

Anche la percentuale di cittadini specializzati nel settore delle *information and communication technologies* è molto bassa in Italia: 3,9% rispetto alla media europea; di questa frazione, inoltre, solo l'1% è rappresentata da giovani cittadini italiani che hanno conseguito una laurea nell'ambito delle ICT.⁴⁶

⁴⁰Ibidem.

⁴¹Ibidem.

⁴²“I Servizi e-government sono servizi che l'Amministrazione Pubblica Centrale (PAC) fornisce alle Amministrazioni Pubbliche locali (PAL), si concretizzano nell'accesso, tramite le nuove tecnologie informatiche, a particolari banche dati, in possesso agli uffici centrali e periferici dello Stato, utili all'espletamento dei fini istituzionali dell'ente locale” – Fonte: Wikipedia.

⁴³Alù, A. “DESI 2020: il punto più basso per l'Italia: tutti i problemi da risolvere”.

⁴⁴Ibidem

⁴⁵Ibidem.

⁴⁶Ibidem.

Questi dati, concretamente, si traducono in un mancato utilizzo dei servizi *internet*; le recenti statistiche hanno mostrato come il 17% degli italiani non abbia mai utilizzato *internet*, dato questo che risulta il doppio rispetto alla media europea. Le conseguenze di ciò sono poi rinvenibili nei risultati riportati dall'indice DESI, che dal 2014, ha sempre registrato per l'Italia una *performance* peggiore rispetto agli altri paesi membri dell'Unione Europea⁴⁷.

A riguardo, volendo fare un confronto tra l'Italia ed i paesi che invece si sono posizionati ai primi posti nella classifica DESI 2020, è possibile prendere in considerazione la Finlandia.

Questa, infatti, rientra perfettamente all'interno della categoria dei paesi tecnologicamente avanzati, posizionandosi al primo posto rispetto ai 28 Stati membri, con un punteggio pari a 72,3. In virtù dell'indicatore "capitale umano", la Finlandia si colloca al primo posto nella classifica DESI 2020, registrando un valore pari a 78,4; di contro, il dato europeo è risultato pari al 49,3.⁴⁸

Al contrario dell'Italia, il 76% dei cittadini finlandesi possiede competenze digitali di base o avanzate, dato questo nettamente superiore rispetto alla media europea (58%).⁴⁹

Per quel che riguarda i cittadini specializzati nel settore ICT, in Finlandia sono pari al 7,2%, rispetto alla media europea del 3,9%; mentre, i finlandesi laureati ICT costituiscono il 6,3% del totale dei laureati, anche questo valore superiore rispetto al dato europeo del 3,6%.⁵⁰

Internet e tutte le tecnologie ad esso connesse, sono ormai al centro del benessere economico di una qualsiasi nazione, ed i dati fin qui riportati rendono ormai necessario, e non più rimandabile, un cambio di rotta per l'Italia.

Il *Recovery Fund* rappresenta il più significativo punto di partenza verso la totale digitalizzazione dei processi alla base dell'economia italiana. Quest'ultimo rappresenta il piano di ripresa definito e concordato a livello europeo, per favorire la ripresa dell'UE a seguito dei danni causati dalla pandemia da COVID-19; fungendo anche da mezzo verso una transizione più sostenibile e digitale dell'Europa stessa.⁵¹

In particolare, il PNRR, ovvero il "Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza" che l'Italia ha presentato alla Commissione Europea nell'ambito della ripresa dai danni causati dal Covid-19, è strutturato in sei missioni o aree di intervento, una tra queste è proprio quella relativa a "digitalizzazione, innovazione, competitività e cultura"; in particolare, nel *Recovery Plan* italiano, 46,3 miliardi sono stati destinati a questa area d'intervento.⁵²

⁴⁷Ibidem.

⁴⁸Ibidem.

⁴⁹Ibidem.

⁵⁰Alù, A. "DESI 2020: il punto più basso per l'Italia: tutti i problemi da risolvere".

⁵¹Commissione Europea, "Piano per la ripresa dell'Europa".

⁵²Tuseo, F. "Recovery Plan, Governo trasmette le schede tecniche del Piano nazionale ripresa e resilienza al Parlamento".

1.2 Sovranità fiscale: i modelli tradizionali di imposizione diretta ed indiretta nell'economia tradizionale

La sovranità fiscale di uno Stato si esplica lungo una duplice sfera d'azione, difatti viene esercitata sia sulla base di legami di natura territoriale, questo aspetto evidenzia il potere di una determinata nazione su un territorio, sia sulla base di legami di natura personale, quindi il potere esercitato da uno Stato su un gruppo di soggetti. Questa impostazione del potere fiscale definisce l'ambito d'intervento di ciascuna Nazione e contemporaneamente mantiene il carattere coercitivo della potestà impositiva della stessa. Ha effetto su tutte le tipologie di contribuenti, tanto persone fisiche quanto imprese.⁵³

Prendendo in considerazione l'esercizio dell'attività d'impresa, questo assume carattere sovranazionale quando l'azienda, perseguendo una strategia di internazionalizzazione, riesce ad operare in più Stati diversi. In questo caso possono verificarsi due diverse situazioni: si può trattare di soggetti che, pur operando nell'ambito di una giurisdizione diversa rispetto a quella nazionale mantengono comunque un legame personale con lo Stato di provenienza ed in funzione di quest'ultimo lo Stato stesso esercita la propria potestà impositiva; oppure, il soggetto in questione è, di base, estraneo alla giurisdizione nazionale, ma esercita comunque la propria attività nell'ambito del territorio di uno Stato e questa circostanza consente allo stesso di porre in essere il proprio potere impositivo. Per quel che riguarda il primo scenario descritto, i caratteri che individuano la "relazione personale" tra uno Stato ed un soggetto giuridico variano in base alla giurisdizione presa in esame ed alla definizione che la stessa dà al concetto di "residenza fiscale".⁵⁴

Nel caso italiano, ad esempio, l'art 2 del T.U.I.R ai commi 1 e 2 stabilisce che: "*soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*".⁵⁵

In Italia, quindi, un soggetto viene identificato come fiscalmente residente nel territorio dello Stato se, per più di 183 giorni (la maggior parte del periodo dell'anno), presenta una delle seguenti caratteristiche:

- risulta iscritto alle anagrafi della popolazione residente
- il suo domicilio è fissato sul territorio italiano; laddove, per domicilio si intende il centro vitale dei suoi interessi
- ha fissato, sul territorio italiano, il suo domicilio, ovvero la sua dimora abitativa.⁵⁶

Nell'esercizio del potere impositivo, quindi, gli Stati applicano due principi alternativi:

- "*worldwide taxation principle*"

⁵³Confindustria., "Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia". Giugno 2019.

⁵⁴Confindustria., "Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia". Giugno 2019.

⁵⁵T.U.I.R 2019., Titolo I "Imposta sul reddito delle persone fisiche".

⁵⁶R., Martin. "Il concetto di residenza fiscale"., FISCO {7}.

- “*source-based taxation principle*” (*territorial taxation*)⁵⁷

In particolare, in base al “*worldwide taxation principle*” o principio della tassazione su base mondiale, sono assoggettati ad imposizione i presupposti, ovunque prodotti, realizzati da soggetti residenti.⁵⁸

Quindi, sulla base di questo approccio, i soggetti fiscalmente residenti sono tenuti al versamento delle imposte applicate su tutte le fonti di reddito, sia quelle aventi origine sul territorio nazionale sia quelle prodotte all'estero. Il prelievo fiscale viene dunque effettuato sul reddito complessivo, ovunque questo venga generato.⁵⁹

In base al “*source-based taxation principle*” o principio della tassazione su base territoriale, sono assoggettati ad imposizione fiscale tutti i presupposti prodotti sul territorio dello Stato, a prescindere dal fatto che siano realizzati da soggetti residenti.⁶⁰

In questo caso, con riferimento in particolare ai soggetti residenti, il prelievo fiscale viene effettuato sui soli redditi prodotti entro i confini del territorio nazionale.

La maggior parte degli Stati, oggi, ha adottato entrambi i principi sopra descritti, prevedendo alcune differenze tra una giurisdizione e l'altra.

Nel caso specifico dell'Italia, l'ordinamento nazionale ha adottato una combinazione di entrambi questi principi, rinvenibile all'art 3 comma 1 del T.U.R, il quale recita: “*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art.10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.*”⁶¹

Alla luce di quanto enunciato dall'articolo, si applica il principio della tassazione mondiale ai soggetti fiscalmente residenti ed il principio della tassazione su base territoriale ai soggetti non qualificati come residenti ai fini fiscali.

Uno degli scenari tipici, legati al principio della tassazione mondiale, riguarda il fenomeno della doppia imposizione; ossia, la circostanza per la quale il reddito prodotto all'estero da un'impresa potrebbe essere ritenuto imponibile sia dalla giurisdizione di residenza, in funzione del principio della tassazione mondiale, sia dallo Stato in cui la ricchezza viene prodotta in funzione del principio territoriale. In genere, per ovviare a questa problematica, lo Stato di residenza concede degli specifici crediti d'imposta oppure esenta il contribuente dal pagamento dell'imposta in misura equivalente al prelievo subito sul territorio estero.

Per quanto riguarda invece l'esercizio della potestà impositiva su soggetti non residenti, con particolare riguardo al reddito prodotto dalle imprese, sono stati presi come punti di riferimento concetti quali quello di

⁵⁷Ibidem.

⁵⁸A. IORIO, Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed il rispetto dei principi comunitari, Il Fisco n. 48/1999, 15164; K. VOGEL, Worldwide or source taxation of income?, Rass. trib., 1988, I, 259.

⁵⁹L., Tagliatela. “Qual è la differenza tra la tassazione worldwide e quella Territoriale”. Dicembre 2011.

⁶⁰G. GIANNETTO, La stabile organizzazione nel sistema dell'imposizione diretta: con particolare riferimento alla stabile organizzazione all'estero di società residente in Italia, Il Fisco n. 45/1999, 13944.

⁶¹T.U.I.R 2019., Titolo I “Imposta sul reddito delle persone fisiche”.

“stabile organizzazione” e di “residenza”, nelle convenzioni internazionali, per facilitare l’individuazione e la localizzazione di una fonte di reddito su un determinato territorio.⁶²

1.2.1 Le convenzioni fiscali internazionali ed il concetto di “stabile organizzazione”

La duplice natura della sovranità fiscale ha portato spesso gli Stati a competere nell’esercizio della potestà impositiva, trovandosi quindi a rivendicare i propri diritti sui medesimi redditi.

È proprio da questa particolare situazione che origina il fenomeno della doppia imposizione, il quale crea evidenti situazioni distorsive che non solo risultano nocive per lo sviluppo economico delle imprese, ma anche per le relazioni tra gli Stati stessi. Per ovviare a questa problematica ed armonizzare il sistema fiscale internazionale, nel tempo sono stati delineati e sottoscritti appositi accordi internazionali, denominati Convenzioni, per ovviare alla problematica della doppia imposizione.⁶³

Indubbiamente, uno dei più rilevanti è il modello formulato dall’OCSE, l’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

Il modello OCSE rappresenta uno dei principali punti di riferimento nell’ambito della fiscalità transnazionale e in materia di doppia imposizione; si compone, in particolar modo, di una serie di norme che disciplinano i redditi provenienti da: interessi, *royalties*⁶⁴ e dividendi. Affianco alle disposizioni finalizzate all’individuazione della stabile organizzazione ed a quelle alla base della tassazione dei redditi d’impresa, rappresentano la parte più consistente dei trattati internazionali tesi ad evitare il fenomeno della doppia imposizione.⁶⁵

In generale, il modello OCSE fa riferimento al prelievo fiscale effettuato mediante ritenuta ed applicato su interessi, dividendi e *royalties* corrisposti a soggetti esteri. È bene precisare che in talune circostanze ed in presenza di requisiti specifici, il modello prevede un’esenzione dal pagamento della ritenuta in uscita; circostanze descritte nella tabella sottostante:⁶⁶

Normativa	Beneficio	Limitazione al beneficio
Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni	Riduzione/esenzione di ritenute su dividendi – interessi – royalties	Solo in caso di beneficiario effettivo

⁶²Confindustria., “Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell’economia”. Giugno 2019.

⁶³Ibidem.

⁶⁴Royalty: le royalties sono compensi variabili, extra, generati da lavoro autonomo. A percepirle sono solitamente coloro che svolgono attività creative, come musicisti e scrittori, ma le ricevono anche, in ambito aziendale, CEO, dirigenti responsabili e altri dipendenti del consiglio di amministrazione, nel momento in cui viene ceduto lo sfruttamento del diritto d'autore di una licenza di un prodotto o un brevetto” – Startup Guide I O N O S by 1&1 – 06/07/2020.

⁶⁵F., Migliorini. “Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE”. 16 Novembre 2020.

⁶⁶Ibidem.

Direttiva interessi e royalty (2003/49/CE) art. 26-quater DPR 600/73	Esenzione ritenuta interessi e royalties verso la UE	Solo in caso di beneficiario effettivo
Direttiva Madre/Figlia (90/435/CEE – 2011/96/UE) art. 27-bis DPR 600/73	Esenzione ritenuta su dividendi verso la UE	Assenza di abuso del diritto

Per quel che concerne, nello specifico, la struttura del modello OCSE, di seguito vengono riportati gli articoli principali.

La disciplina fiscale dei dividendi, all'interno del modello OCSE, è rinvenibile all'articolo 10, il quale tratta nello specifico la circostanza nella quale i dividendi vengono emessi e percepiti da due soggetti residenti in due Stati diversi.

È bene però specificare che la normativa non è applicabile qualora i dividendi fluiscano tra due soggetti residenti nel medesimo Stato, oppure vengono emessi o percepiti da soggetti residenti in un terzo Stato.⁶⁷

Al paragrafo 1, l'articolo recita quanto segue:

*“Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.”*⁶⁸

L'articolo, in particolare, al secondo paragrafo, prevede l'esercizio della potestà impositiva sia da parte dello “Stato della fonte”, ovvero lo Stato in cui il soggetto che emette i dividendi ha la propria residenza; sia da parte dello Stato in cui è residente il soggetto che percepisce i dividendi stessi.

Il dettato normativo del suddetto paragrafo è il seguente:

“However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends

b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

*This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.”*⁶⁹

Lo Stato della fonte ha la facoltà di applicare un'aliquota massima del 5% sul totale lordo dei dividendi qualora vengano distribuiti sotto forma di utili infragruppo⁷⁰; in questo caso, la previsione di una tassazione più bassa

⁶⁷Ibidem.

⁶⁸Fondazione Nazionale Commercialisti., “Model Tax Convention on Income and on Capital”.

⁶⁹Ibidem.

⁷⁰Circostanza che si verifica quando una delle due società interessate, detiene almeno il 25% della società partecipata.

sulle partecipazioni qualificate, che prevedono la presenza di una società madre e di una o più società controllate, è finalizzata ad evitare il fenomeno della doppia imposizione ed a stimolare l'attività economica delle stesse, soprattutto sotto forma di investimenti. In alcune circostanze, sempre per ovviare alle problematiche qui citate, la tassazione può essere portata a zero o comunque possono essere previste aliquote inferiori dai due Stati interessati, in sede di contrattazione. Benefici simili sono previsti anche all'interno dell'Unione Europea, sempre nell'ambito dei dividendi derivanti da utili infragruppo; questi sono elencati, nello specifico, nella "Direttiva madre/figlia", citata nella tabella sopra riportata. Qualora invece i dividendi siano legati a partecipazioni d'investimento, la tassazione massima è pari al 15%.⁷¹

Al terzo paragrafo, dello stesso articolo 10, l'OCSE ha dato una definizione di "dividendi", con il fine di individuare la fattispecie da assoggettare a tassazione; nello specifico, sono classificati come tali i redditi derivanti dalla distribuzione di utili ai soci di società o qualsiasi altro soggetto giuridico il cui capitale proprio sia composto da azioni; vengono inoltre classificati come dividendi, i redditi percepiti in funzione di quote societarie di altra natura, le quali pongono in capo al titolare la partecipazione ai profitti dell'impresa. In funzione, poi, del sistema normativo previsto dallo Stato in cui vengono erogati i dividendi, rientrano all'interno di questa categoria ulteriori diritti patrimoniali, sottoposti allo stesso trattamento fiscale riservato ai redditi da azioni. Vengono inoltre ricompresi all'interno della categoria dei "dividendi", i dividendi occulti, ovvero quanto devoluto dalla società ai soci, in termini di remunerazione in denaro o in natura; in ogni caso, fattispecie diverse dai dividendi che vengono "ufficialmente" deliberate.⁷²

A conferma di quanto appena esposto, il terzo paragrafo dell'articolo 10 è il seguente:

*"The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident."*⁷³

Inoltre, il terzo paragrafo, disciplina che quanto previsto all'interno del modello in tema di dividendi è applicabile unicamente agli utili effettivamente distribuiti sotto forma di dividendi e non a quelli dei quali è stata solo deliberata la distribuzione.

Questa specifica deriva dal fatto che il concetto stesso di "dividendi" nel tempo è stato al centro di numerosi dibattiti ed opinioni divergenti, soprattutto in merito ai dividendi distribuiti dalle società di persone.

In particolare, gli Stati, in base alla legislazione nazionale, possono categorizzare queste ultime alternativamente come: "società di persone fiscalmente non trasparenti" e "società di persone fiscalmente trasparenti". Nel primo caso, lo Stato interessato ritiene di poter esercitare la propria potestà impositiva, tramite ritenuta, sui redditi delle società di persone distribuiti a soggetti esteri, residenti in un altro Stato. Nel secondo

⁷¹F., Migliorini. "Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE". 16 Novembre 2020.

⁷²F., Migliorini. "Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE". 16 Novembre 2020.

⁷³Fondazione Nazionale Commercialisti., "Model Tax Convention on Income and on Capital".

caso, invece, viene perseguito un approccio totalmente opposto. Quindi, la problematica sorge nel momento in cui la società (di persone) che paga i dividendi risiede in una Nazione che la classifica come “fiscalmente non trasparente”, ma il soggetto percepente risiede invece in uno Stato in cui la stessa società viene categorizzata come “fiscalmente trasparente”; trovando quindi difficoltà, in questa circostanza, ad ovviare alla problematica della doppia imposizione.⁷⁴

In fine, in corrispondenza del quarto paragrafo dello stesso articolo, l’OCSE ha sancito la “proibizione dell’applicazione della forza di attrazione”; ovvero, se il soggetto che percepisce i dividendi possiede una stabile organizzazione nel territorio dello Stato erogante, i dividendi non potranno essere a quest’ultima intestati se “ad essa non riferibili”; saranno quindi comunque riconosciuti in capo al soggetto percepente ai fini fiscali.⁷⁵

Il quarto paragrafo dell’articolo 10 disciplina come segue:

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*⁷⁶

Accanto alla disciplina relativa al trattamento fiscale degli interessi, il modello OCSE, all’articolo 11, fa riferimento anche alla tassazione sugli interessi.

In particolare, gli interessi rappresentano, comunemente, la remunerazione che viene erogata a fronte di un prestito/pagamento in denaro. (ad esempio, gli interessi percepiti a fronte di un iniziale esborso di denaro finalizzato all’acquisto di un’obbligazione). Per quel che riguarda il prelievo fiscale, in genere viene applicata, dalla maggior parte degli Stati, una ritenuta sugli interessi destinati ad essere percepiti in un’altra Nazione. All’interno dello stesso territorio, invece, la stessa ritenuta viene, di solito, compensata con l’importo totale dell’imposta sul reddito prevista.⁷⁷

Al pari dei dividendi, quanto disposto dall’OCSE viene applicato sugli interessi pagati da uno Stato ma percepiti da un soggetto residente in uno Stato diverso. Il dettato normativo dell’articolo 11, al primo ed al secondo paragrafo, riconosce la potestà impositiva sugli interessi sia allo Stato in cui risiede il soggetto percepente, sia allo Stato della fonte; per quest’ultimo, in particolare, fissa una tassazione massima al 10% sul reddito totale lordo.⁷⁸

Anche per gli interessi infragruppo è stata prevista una disciplina speciale, per cui in talune circostanze la ritenuta applicata può essere azzerata. Inoltre, così come per i dividendi, anche per gli interessi infragruppo,

⁷⁴Ibidem.

⁷⁵Ibidem.

⁷⁶Fondazione Nazionale Commercialisti., “Model Tax Convention on Income and on Capital”.

⁷⁷F., Migliorini. “Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE”. 16 Novembre 2020.

⁷⁸Ibidem.

all'interno dell'Unione Europea, è stata definita un'apposita Direttiva finalizzata, in presenza di determinati requisiti, a ridurre o addirittura portare a zero l'importo sulla ritenuta, perseguendo, anche in questo caso, il fine ultimo di favorire lo sviluppo economico delle imprese a livello internazionale.

Il dettato normativo del sopra citato Articolo 11, ai paragrafi 1 e 2 recita quanto segue:

“Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.”⁷⁹

L'articolo 11 prosegue, al terzo paragrafo, fornendo una definizione di “interessi” tesa ad individuare tutte le fattispecie incluse in questo termine ai fini del prelievo fiscale.

In particolare, in base al dettato normativo, sono inclusi i redditi prodotti da debiti di qualsiasi natura, quindi anche quelli derivanti dai titoli di debito pubblico, buoni o obbligazioni. È irrilevante che siano o meno garantiti da ipoteca o che essi siano inglobati al diritto di partecipazione agli utili della società. Sono inoltre categorizzati come “interessi”, eventuali premi o altre fattispecie annesse ai titoli.⁸⁰

Il terzo paragrafo, in particolare, enuncia quanto segue:

“The term “interest” as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.”⁸¹

Inoltre, per quel che concerne le obbligazioni che conferiscono al titolare il diritto di partecipazione, vengono identificate come finanziamenti; tuttavia, il modello OCSE li categorizza come dividendi se il finanziamento stesso concorre al rischio di impresa. Infine, le penali connesse ai ritardi nella remunerazione degli interessi non vengono incluse, ai fini fiscali, dal modello OCSE.⁸²

L'articolo 11, al paragrafo 4, in materia di interessi, conferma l'impossibilità di applicare la “forza di attrazione ai pagamenti di interessi”, al pari dei dividendi:

“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is

⁷⁹Ibidem.

⁸⁰F., Migliorini. “Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE”. 16 Novembre 2020.

⁸¹Fondazione Nazionale Commercialisti., “Model Tax Convention on Income and on Capital”.

⁸²Ibidem.

effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”⁸³

Il quinto paragrafo dell’articolo 11 disciplina il caso specifico in cui sia presente una stabile organizzazione, nel trasferimento degli interessi e definisce la circostanza in cui ad essa gli stessi debbano essere imputati.

In particolare, in base al dettato normativo, gli interessi vengono pagati nello Stato contraente in cui il soggetto che paga gli interessi ha la propria residenza. Tuttavia, quando il soggetto in questione ha nello Stato contraente una stabile organizzazione, connessa con l’indebitamento dal quale nasce il pagamento degli interessi, diventa irrilevante il criterio della residenza, in quanto gli interessi dovranno essere pagati nello Stato contraente in cui è presente la stabile organizzazione; indipendentemente dal fatto che il soggetto pagante è o meno residente nello stesso.

A conferma di ciò, il paragrafo 5 dell’articolo 11 dispone quanto segue:

*“Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.”*⁸⁴

Infine, il sesto paragrafo dell’articolo 11, in materia di interessi, disciplina il fenomeno del transfer pricing.⁸⁵

La disciplina fiscale relativa alle *royalties*, invece, è rinvenibile all’articolo 12 del modello OCSE.

In base al dettato normativo del primo paragrafo:

*“Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.”*⁸⁶

Le *royalties*, al fine di ovviare alla problematica della doppia imposizione, possono essere tassate unicamente nello Stato contraente in cui il beneficiario effettivo risulta residente.

Alcuni Stati, tra cui l’Italia, nello stilare determinati accordi con altre Nazioni hanno stabilito una deroga a questo principio generale, riservandosi il diritto di tassare le *royalties* in uscita. Ad esempio, nel contratto stilato tra Italia e Svizzera, la prima ha la facoltà di applicare una ritenuta del 5% sulle *royalties* in uscita.⁸⁷

Il secondo paragrafo, dello stesso articolo 12, prosegue fornendo una definizione della fattispecie in esame:

“The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films,

⁸³Ibidem.

⁸⁴Fondazione Nazionale Commercialisti., “Model Tax Convention on Income and on Capital.

⁸⁵Fenomeno che verrà trattato nel prossimo capitolo.

⁸⁶Ibidem.

⁸⁷F., Migliorini. “Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE”. 16 Novembre 2020.

any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”⁸⁸

In particolare, con il concetto di *royalties* si fa riferimento ai pagamenti effettuati per l'utilizzo o per l'esercizio del diritto all'utilizzo di brevetti, merchi disegni e modelli, formule segrete e processi; sono inclusi anche i diritti d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche. È infine incluso il “*know-how*” di un'impresa, ovvero l'insieme delle relative informazioni commerciali, industriali o scientifiche. Tuttavia, gli esborsi di denaro effettuati al fine di trasferire la piena proprietà di una delle fattispecie sopra citate, non è ricompreso, ai fini fiscali, all'interno di questa categoria; la motivazione alla base di quest'ultima specifica, è rinvenibile nel fatto che i pagamenti, in questo caso, non sono effettuati con riferimento all'utilizzo o al diritto di utilizzo di suddetti beni in proprietà.⁸⁹

Seguendo lo stesso filo logico, non sono ricompresi all'interno della classe delle *royalties*, anche tutti gli esborsi di denaro effettuati unicamente con il fine di acquisire il diritto di esclusiva nella distribuzione di un prodotto o servizio; quelli posti in essere per lo sviluppo di design, modelli o piani ancora inesistenti, inclusa la circostanza in cui l'autore di suddetti beni si riserva dei diritti intellettuali.⁹⁰

Non rientrano, inoltre, all'interno del concetto di *royalties*, i pagamenti effettuati a seguito di servizi tecnici o di management; tuttavia, in alcune giurisdizioni questo approccio generale non viene perseguito.⁹¹

Il concetto di “*beneficial owner*” o beneficiario effettivo, ricorrente spesso nel dettato normativo presente all'interno del modello OCSE, costituisce uno degli elementi principali tesi ad ovviare al fenomeno della doppia imposizione; in particolare, sottolinea l'impegno da parte dello Stato della fonte a non effettuare il prelievo fiscale su interessi, dividendi e *royalties* in uscita. La “clausola del beneficiario effettivo”, inoltre, è stata introdotta come uno dei mezzi primari per contrastare il fenomeno transnazionale del “*treaty shopping*”, in funzione del quale, numerose *Big Tech* tentano di trarre vantaggio dalle asimmetrie esistenti nelle convenzioni internazionali e beneficiare di prelievi fiscali più vantaggiosi; rientrano indubbiamente tra le loro più diffuse pratiche di evasione ed elusione fiscale.⁹²

Nel modello OCSE appena esaminato, viene spesso menzionato il concetto di “Stabile Organizzazione”. In particolar modo, nell'ambito della tassazione internazionale dei profitti delle società, rappresenta in numerose circostanze una vera e propria deroga al principio della residenza. Infatti, la presenza di una stabile organizzazione nello Stato della fonte è condizione sufficiente e necessaria affinché quest'ultimo possa esercitare la propria potestà impositiva, a prescindere dalla sussistenza o meno del principio di residenza.⁹³

⁸⁸Ibidem.

⁸⁹Ibidem.

⁹⁰F., Migliorini. “Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE”. 16 Novembre 2020.

⁹¹Ibidem.

⁹²Ibidem.

⁹³Confindustria., “Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia”. Giugno 2019.

Di base, il reddito prodotto da una società è tassabile unicamente nello Stato contraente nel cui territorio risulta residente; tuttavia, se nell'altra Nazione contraente la stessa società esercita la propria attività tramite una stabile organizzazione, quest'ultima conferisce al secondo Stato potestà impositiva sui suoi profitti.⁹⁴

Il modello OCSE, all'articolo 5 paragrafo 1, fornisce una definizione di stabile organizzazione:

*"For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."*⁹⁵

Per "stabile organizzazione" si intende quindi una sede fissa d'affari tramite la quale la società esercita, in tutto o in parte la propria attività economica; viene inoltre inclusa nel concetto di "stabile organizzazione", la presenza di un rappresentante dell'azienda che concluda contratti per conto della stessa in un'altra Nazione o che comunque svolga un ruolo decisivo affinché questo avvenga.⁹⁶

È importante, tuttavia, rimarcare il fatto che la definizione sopra citata è scaturita da teorie economiche e fiscali appartenenti a tempi che ormai sembrano "lontani". Difatti, l'elemento caratterizzante la definizione di SO è proprio la presenza di elementi fisici in un'altra giurisdizione, come ad esempio macchinari o impianti, tramite i quali l'impresa conduce la propria attività economica in un altro Stato; e soprattutto, si fa riferimento al "concreto" esercizio dell'attività d'impresa, su un territorio diverso da quello di residenza, mediante l'ausilio e quindi l'impiego di forza lavoro dipendente, a vario titolo.⁹⁷

È evidente come i modelli di business delle native *Big Tech* abbiano comportato uno stravolgimento del concetto di "stabile organizzazione", soprattutto in relazione alle nuove tecnologie di cui possono disporre che consente loro di avere una dimensione globale ma non necessariamente fisica.⁹⁸

Inevitabilmente, le tradizionali disposizioni in materia di tassazione internazionale dei profitti d'impresa sono entrate "in crisi"; soprattutto, considerando che il concetto di stabile organizzazione è tutt'oggi necessario al fine di definire i limiti entro i quali ciascuno dei due Stati contraenti può esercitare il proprio potere impositivo.⁹⁹

In particolare, quest'ultimo concetto è connesso al principio di libera concorrenza o *arm's length principle*, in base al quale "ad una SO risultano attribuibili i profitti che questa avrebbe ottenuto, operando come un'entità separata e indipendente, impegnata in attività identiche o similari, alle stesse condizioni, e tenuto conto delle funzioni svolte, degli asset utilizzati e dei rischi assunti."¹⁰⁰

⁹⁴Cfr. articolo 7, paragrafo 1, del Modello OCSE.

⁹⁵Cfr. articolo 5 del Modello OCSE.

⁹⁶Confindustria., "Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia". Giugno 2019.

⁹⁷Ibidem.

⁹⁸Ibidem.

⁹⁹Ibidem.

¹⁰⁰Ibidem.

Il principio di libera concorrenza è stato delineato con due principali finalità: garantire una tassazione equa tra multinazionali e soggetti indipendenti ed evitare che le società possano mettere in atto eventuali strategie distorsive della base imponibile.¹⁰¹

Strettamente collegato al concetto di stabile organizzazione, anche l'*arm's length principle* risulta, attualmente, difficile da applicare in virtù delle nuove caratteristiche possedute dalle native imprese digitali, le quali hanno completamente stravolto il “modo di fare business” e di conseguenza messo in crisi i tradizionali criteri di tassazione dei relativi profitti.

¹⁰¹Ibidem.

Capitolo 2: Le strategie elusive delle *Big Tech*, le proposte Europee e le proposte dell'OCSE

2.1 Perché si è sentita la necessità di prevedere una *web tax*?

L'avvento dell'economia digitale ha portato con sé indubbi vantaggi dal punto di vista economico e sociale, ma ha anche determinato l'insorgere di nuove e significative sfide dal punto di vista fiscale.

La nascita delle cosiddette *Big Tech* è stata accompagnata da un numero sempre maggiore di operazioni transfrontaliere e strutture finanziarie sempre più internazionalizzate; inoltre, l'avvento della tecnologia e della digitalizzazione hanno accentuato l'alta mobilità del capitale e dei contribuenti.

Le imprese, oggi, grazie alle nuove tecnologie ed alla digitalizzazione della catena del valore hanno la possibilità di assumere una dimensione globale senza che vi sia anche, necessariamente, la loro presenza fisica nello Stato in cui la loro attività si esplica; si tratta, sempre più spesso, di una mera presenza digitale e di imprese costituite dalle cosiddette *intangible assets*, che commercializzano prodotti e servizi anch'essi di natura digitale.

Le circostanze appena descritte hanno indubbiamente messo in discussione i criteri tradizionali alla base della tassazione internazionale, soprattutto in virtù del fatto che è venuto meno uno dei principi fondamentali del modello OCSE, ovvero il concetto di stabile organizzazione, il quale, in numerose circostanze opportunamente disciplinate, fungeva da condizione necessaria e sufficiente affinché uno Stato potesse esercitare la propria potestà impositiva.¹⁰²

In particolare, l'economia digitale e le nuove tecnologie di cui si servono oggi le imprese, hanno reso più ardua l'individuazione della base imponibile ai fini fiscali. Questa problematica, nello specifico, è rinvenibile in tre circostanze specifiche:

- 1) In primo luogo, oggi le società digitali hanno la possibilità di fornire beni e servizi anche in assenza di una sede fisica nel territorio in cui gli stessi vengono erogati, viene quindi meno il concetto di “stabile organizzazione”; ne è un esempio lampante, lo sviluppo delle piattaforme *e-commerce*. Questa vera e propria “dematerializzazione” del reddito prodotto rende indubbiamente più difficile individuare la porzione tassabile e soprattutto rende inapplicabili i tradizionali criteri finalizzati all'individuazione della base imponibile, costruiti sul principio per il quale le attività economiche si basano su una produzione fisica.¹⁰³
- 2) Inoltre, molto spesso, queste stesse imprese digitali consentono ai propri clienti di accedere gratuitamente ai servizi digitali offerti, accettando come “pagamento” la corresponsione dei propri dati

¹⁰²Camera dei deputati., Documentazione parlamentare., “Web tax ed economia digitale”., 22 gennaio 2021.

¹⁰³Ibidem.

personali; ne costituiscono un tipico esempio *social network* come *Facebook* e motori di ricerca come *Google*.¹⁰⁴

Nel caso di *Facebook*, è sufficiente iscriversi sul *social* inserendo i propri dati personali, tra i quali ad esempio l'anno di nascita o la professione che si sta attualmente svolgendo; questi stessi dati vengono ad esempio utilizzati da *Facebook* per veicolare le campagne pubblicitarie digitali di numerosi *brand*.

3) Infine, l'applicazione di diritti sulle transazioni *e-commerce*.¹⁰⁵

In aggiunta alle tre situazioni sopra descritte, sul panorama nazionale ed internazionale, la necessità di una tassa digitale si è fatta sempre più incisiva a fronte dei comportamenti posti in essere da numerose multinazionali digitali; le stesse, infatti, sfruttando l'assenza di una vera e propria regolamentazione fiscale omogenea e l'esistenza invece di un'asimmetria tra i veri sistemi fiscali nazionali, hanno posto in essere numerose pratiche elusive ed evasive che hanno da un lato massimizzato significativamente i loro profitti ma dall'altro hanno diminuito il gettito fiscale a favore dell'Erario.¹⁰⁶

Come ha affermato lo stesso Paolo Gentiloni, commissario europeo all'economia, di fronte alla commissione Finanze ed alla commissione Politiche Ue della Camera del Parlamento italiano: "I colossi del digitale sono i veri vincitori della pandemia di Covid-19, dato che hanno aumentato le loro attività, i loro profitti, le loro capitalizzazioni di Borsa, e tutto questo convive con un sistema di tassazione che è del secolo scorso, basato sulla sede fisica delle imprese. Se non si arriverà ad una *web tax* basata su una intesa globale in sede Ocse-G20 entro il primo semestre 2021 la Commissione Europea presenterà una proposta per una *digital tax* europea."¹⁰⁷

La pandemia da Covid-19 ha favorito i colossi digitali, permettendo agli stessi di perseguire la massimizzazione dei loro profitti a discapito del Fisco; è necessario quindi che sul panorama internazionale si arrivi ad un accordo in merito alla tassazione delle *Big Tech*.

In aggiunta, non solo una tassa digitale è ormai necessaria da un punto di vista etico e sociale, posto che queste grandi imprese digitali sono, ancora oggi, sottoposte ad una tassazione minima a livello internazionale, che varia tra lo 0,1% e lo 0,4% dell'utile annuo, rispetto alle società operanti nell'ambito dell'economia tradizionale; ma, questa così marcata disparità nel trattamento fiscale di queste attività economiche, ha alterato sia la concorrenza tra le nuove imprese digitali e le organizzazioni "tradizionali", sia lo scenario competitivo che caratterizza, nell'ambito dell'economia digitale, le grandi multinazionali e le piccole *tech-companies*, le quali a differenza delle prime non hanno dimensioni tali da poter sfruttare le operazioni transfrontaliere ed i diversi regimi fiscali nazionali per mettere in atto una "pianificazione fiscale aggressiva".

¹⁰⁴Camera dei deputati., Documentazione parlamentare., "Web tax ed economia digitale"., 22 gennaio 2021.

¹⁰⁵Ibidem.

¹⁰⁶Ibidem.

¹⁰⁷Cit: Paolo Gentiloni., commissario europeo all'economia.

Si creano quindi situazioni distorsive del mercato che impattano negativamente su un equilibrato sviluppo delle economie nazionali e dell'economia globale, generando delle vere e proprie inefficienze strutturali a discapito delle imprese citate in precedenza.¹⁰⁸

Alla luce di tutto ciò, è evidente come il continuo sviluppo di questa economia “dematerializzata”, caratterizzata principalmente da attività ed operazioni che nascono e si sviluppano sul *web*, abbia messo in crisi il tradizionale sistema di tassazione ed abbia reso sempre più impellente la necessità di un intervento comune ed omogeneo a livello internazionale e quindi di azioni coordinate da parte di tutti gli Stati.

Tuttavia, nel corso degli ultimi anni, in assenza di una regolamentazione a livello sovranazionale, numerose legislazioni nazionali, tra cui l'Italia, hanno cercato di definire delle soluzioni alternative per tentare di garantire una maggior equità nel trattamento fiscale dei redditi prodotti dalle imprese.¹⁰⁹

2.2 Le strategie di elusione ed evasione delle *BigTech*

Gli espedienti elusivi ed evasivi posti in essere, ancora oggi, dalle *Big Tech* impattano negativamente sulle economie nazionali di gran parte dei paesi europei; di questi, costituiscono un'eccezione i cosiddetti paradisi fiscali, come il Lussemburgo, l'Olanda, Malta e Cipro, che al contrario favoriscono le pratiche di *dumping* fiscale perseguite dalle multinazionali digitali.¹¹⁰

In particolare, per quel che riguarda la fattispecie dei paradisi fiscali, rilevante è quanto disposto all'interno del parere del comitato economico e sociale europeo su “Misure efficaci e coordinate dell'UE per la lotta contro la frode fiscale, l'elusione fiscale, il riciclaggio di denaro e i paradisi fiscali”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il 20/02/2020.

All'interno del testo viene sottolineato come i paradisi fiscali giochino un ruolo significativo nell'ambito dell'evasione e dell'elusione fiscale aventi carattere internazionale; sono giurisdizioni, queste, che “accolgono” capitale e patrimoni frutto dell'evasione di numerose multinazionali, nonché fondi provenienti da organizzazioni criminali.

Il comitato economico e sociale europeo, prosegue poi specificando che non esiste oggi una definizione universale di paradisi fiscali, nonostante siano comunemente identificati come territori in cui la tassazione è minima o addirittura nulla.

In base a quanto definito all'interno del testo “essi sono identificati tramite l'inserimento in liste, che ne definiscono il carattere non cooperativo sulla base del loro rifiuto di fornire informazioni alle autorità fiscali e di collaborare con la giustizia”, le due liste prese in considerazione sono, in particolare, quella dell'OCSE denominata “*FATF High-risk Jurisdictions*” (GAFI, giurisdizioni ad alto rischio) e le due liste dell'UE, una

¹⁰⁸Agenzia delle entrate., F., Ghiselli., “La Web Tax”.

¹⁰⁹CNDCEC., FNC., “La fiscalità nell'economia digitale. Problematiche e scenari possibili”, 28.05.2018.

¹¹⁰Ibidem.

inerente all’elusione ed all’evasione fiscale, l’altra al riciclaggio di denaro ed al finanziamento del terrorismo.¹¹¹

I paradisi fiscali europei, dunque, sono oggi uno dei mezzi tramite i quali le native imprese digitali riescono a evadere le imposte.

A riguardo, il fenomeno della globalizzazione ed il processo di digitalizzazione che hanno investito l’economia tradizionale hanno introdotto sul piano fiscale una nuova figura, quella del “contribuente globale” rappresentata appunto dalle *Big Tech*. Queste ultime sono così definite in quanto sono caratterizzate da dimensioni e tecnologie tali da riuscire a esercitare la propria attività all’interno di territori nazionali diversi, andando quindi a generare reddito all’interno di svariate giurisdizioni e per questo spesso e volentieri sono assoggettate a diversi regimi fiscali. Questa loro struttura sovranazionale, unitamente alla possibilità di operare in assenza di una vera e propria presenza fisica sul territorio nazionale bensì meramente digitale, ha reso particolarmente difficile, negli ultimi tempi, riuscire a localizzare e qualificare con certezza i redditi dalle stesse prodotti.¹¹²

Tutte queste circostanze hanno consentito alle *Big Tech* di sfruttare le numerose convenzioni bilaterali esistenti tra gli Stati e le asimmetrie esistenti nei regimi fiscali per mettere in atto delle vere e proprie pianificazioni fiscali aggressive tese a creare “flussi artificiali di capitali” finalizzati ad abbattere la relativa base imponibile, riuscendo a spostare i profitti generati verso quelle giurisdizioni dove la tassazione è minima ovvero i sopra citati paradisi fiscali.¹¹³

Indubbiamente, le strategie elusive portate avanti da queste multinazionali sono state facilitate dai loro “nuovi” *business model*; rispetto alle imprese tradizionali, in quelle digitali la ricchezza produttiva non è più rinvenibile in *asset* fisici bensì nei cosiddetti *intangibles*, che hanno quindi acquisito sempre maggior valore.

Con il termine *intangibles* si fa riferimento ad elementi quali l’integrità dell’azienda, il valore del *brand*, la proprietà intellettuale, il *know-how* aziendale e così via; fattispecie, queste, prive di fisicità ed i profitti che le stesse generano vengono qualificati come *royalties*.¹¹⁴

Quest’ultima categoria fiscale viene appositamente disciplinata all’interno del Modello OCSE, tuttavia alcune giurisdizioni nazionali hanno previsto una deroga rispetto al principio generale contenuto nel modello stesso, di conseguenza in taluni casi la fattispecie delle *royalties* viene tassata in modo diverso da paese a paese ed è proprio questa diversità nei regimi impositivi che viene sfruttata dalle multinazionali digitali per mettere in atto le loro strategie elusive.

¹¹¹Cit: Parere del Comitato economico e sociale europeo su “Misure efficaci e coordinate dell’UE per la lotta contro la frode fiscale, l’elusione fiscale, il riciclaggio di denaro e i paradisi fiscali”., Javier Doz Orrit., Gazzetta Ufficiale dell’Unione Europea., 20-02-2020.

¹¹²Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell’economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

¹¹³Ibidem.

¹¹⁴Ibidem.

Infatti, negli ultimi anni si è assistito alla nascita di numerose società cosiddette *offshore*, ovvero strutture contrattuali che permettono di suddividere i ricavi d'impresa in due parti: una quota degli stessi viene ricompresa all'interno della categoria delle *royalties*, l'altra parte invece deriva dalla tipica attività di gestione aziendale. Tramite appositi modelli strutturali, le *Big Tech* sono riuscite a sottrarre dalla tassazione la quota identificata come *royalties*, sfruttando il fatto che in alcuni Paesi le stesse, in uscita, vengono tassate mediante apposita ritenuta, mentre altri Stati riconoscono l'esercizio del potere impositivo sulle stesse solo allo Stato di residenza. Mediante appositi schemi, quindi, le multinazionali digitali sono riuscite a far rientrare nel computo della base imponibile solo la quota di ricavi derivante dalla tipica attività di gestione aziendale, trattasi quindi di attività a basso rischio, mentre l'extraprofitto che ottenevano da tutto ciò che rientra all'interno della categoria delle *royalties* veniva occultato al Fisco.¹¹⁵

In particolare, i modelli utilizzati dalle *Big Tech* sono due, il primo denominato c.d. *Double Irish with Dutch Sandwich* è particolarmente utilizzato da *Google*, il cui caso verrà approfondito nel prossimo capitolo, ma anche da *eBay* o *Facebook* e prevede una "triangolazione fiscale" tra due società irlandesi, una delle quali presenta la propria stabile organizzazione in un paradiso fiscale, ed una terza società olandese costituita con il solo fine di far affluire i profitti e quindi in questo modo ridurre la base imponibile.

È bene specificare che in Irlanda, il sistema prevede che una società debba versare le imposte nello Stato da cui viene controllata.¹¹⁶

Lo schema del *Double Irish with Dutch Sandwich* prevede sostanzialmente che venga concesso, dalla società madre, il diritto allo sfruttamento di una proprietà intellettuale alla società irlandese avente la propria stabile organizzazione in un paradiso fiscale, ottenendo come corrisponsione il pagamento di un canone; la società irlandese in questione, successivamente, sottoscrive un contratto di sub-licenza con la società olandese la quale, infine, ne stipula un altro con la seconda società irlandese.

In definitiva, è quest'ultima impresa quella che effettivamente esercita l'attività economica sul mercato, sostenendo un'aliquota del 12% sul reddito generato ed al netto delle *royalties*, le quali vengono invece trasferite alla società situata in Olanda. Quest'ultima, in funzione della Convenzione definita tra Paesi Bassi ed Irlanda per ovviare al fenomeno delle doppie imposizioni, non dovrà pagare alcuna ritenuta fiscale sulle *royalties* in entrata versate dalla società irlandese. Infine, le stesse *royalties* verranno trasferite alla seconda società irlandese, avente stabile organizzazione in una giurisdizione a tassazione privilegiata ed in virtù di quest'ultima è molto probabile che sulle stesse non venga applicato alcun tipo di prelievo fiscale. Infine, per trasferire gli extraprofitto ottenuti mettendo in atto questa pianificazione fiscale aggressiva alla società madre, in genere si ricorre a due espedienti:

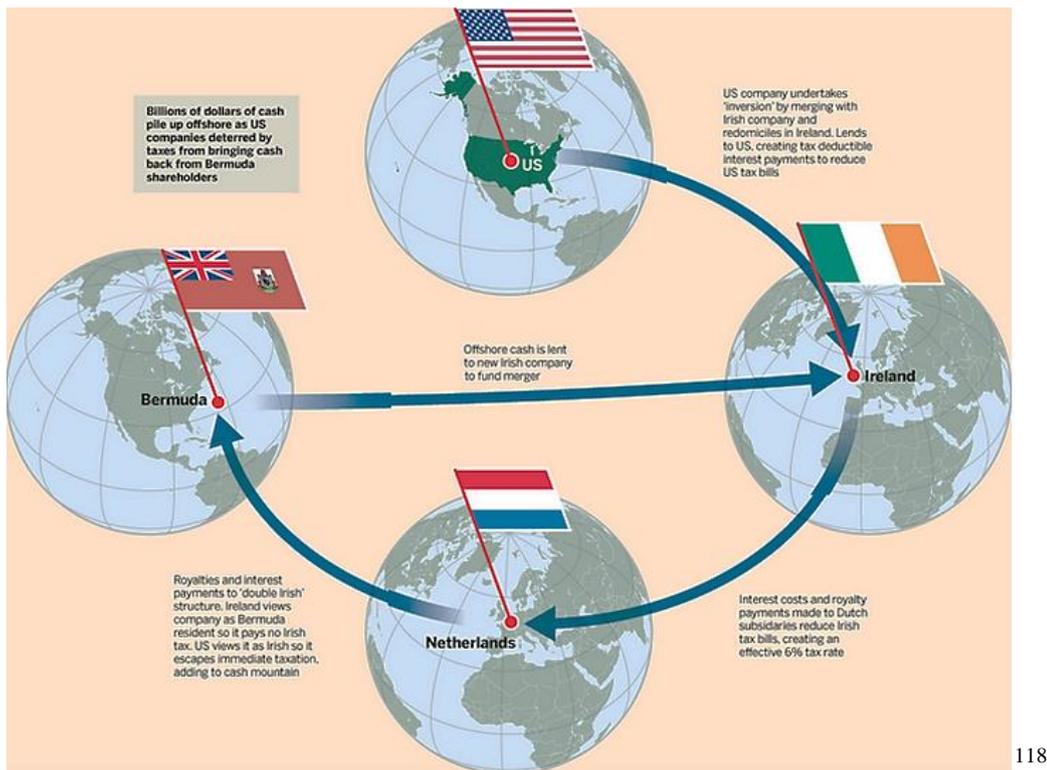
- 1) la società madre emette nuove azioni acquistate per eventuali acquisizioni.

¹¹⁵ Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., "La tassazione dell'economia digitale"., Fondazione Bruno Visentini.

¹¹⁶ Emiliano Capecchi., "Double Irish with Dutch Sandwich"., Starting Finance., 04/01/2018.

2) viene venduta una terza società alla società consociata.¹¹⁷

Di seguito viene riportata una rappresentazione grafica dello schema appena descritto:



Il secondo modello a cui le *Big Tech* danno attuazione per evadere le imposte risulta invece più complesso di quello appena descritto in quanto mira a produrre degli extraprofiti cosiddetti “apolidi”, ovvero imputabili ad organizzazioni prive di qualsiasi fisicità; sono quindi redditi effettivamente non assoggettabili a tassazione in nessun paese. *Apple* è un tipico esempio di multinazionale digitale caratterizzata da questo tipo di struttura; il caso *Apple* verrà approfondito nel prossimo capitolo.¹¹⁹

È opportuno specificare che, in diverse circostanze, le multinazionali digitali sono riuscite a dare attuazione ai modelli sopra descritti “grazie” alla cosiddetta c.d. *Harmful tax competition* perseguita da alcune Nazioni.

Questo fenomeno, in particolare, è stato trattato dall’OCSE all’interno del report “*Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*”, nel quale l’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico mette in evidenza come la globalizzazione abbia favorito lo sviluppo dei paradisi fiscali ed abbia inoltre spinto le giurisdizioni nazionali a definire, per questi nuovi “contribuenti globali”, dei sistemi fiscali agevolanti in modo da attrarre i loro investimenti sul suolo nazionale. Questa tipologia di concorrenza fiscale è indubbiamente dannosa, ha infatti, nel corso degli ultimi anni, distorto i modelli tradizionali alla base del commercio e degli investimenti tradizionali, ha favorito l’erosione della base imponibile di queste stesse multinazionali digitali ed ha inoltre spostato parte del “peso” della tassazione sui consumi e sul lavoro, avendo quindi un impatto

¹¹⁷Emiliano Capecchi., “Double Irish with Dutch Sandwich”, Starting Finance., 04/01/2018.

¹¹⁸Taxavoidance.Weebly., “Double Irish and Dutch Sandwich”, 12-12-2014.

¹¹⁹Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell’economia digitale”, Fondazione Bruno Visentini.

negativo sull'occupazione e minando l'equità alla base dei sistemi fiscali nazionali. Il *report* dell'OCSE, infatti, a pagina 16 ed al punto numero 30 sottolinea che:

“Tax havens or harmful preferential tax regimes that drive the effective tax rate levied on income from the mobile activities significantly below rates in other countries have the potential to cause harm by:

- distorting financial and, indirectly, real investment flows;*
- undermining the integrity and fairness of tax structures;*
- discouraging compliance by all taxpayers;*
- re-shaping the desired level and mix of taxes and public spending;*
- causing undesired shifts of part of the tax burden to less mobile tax bases, such as labour, property and consumption; and*
- increasing the administrative costs and compliance burdens on tax authorities and taxpayers.”*

L'OCSE, inoltre, stilando questo documento, ha voluto sottolineare come gli Stati debbano intensificare la loro cooperazione al fine di limitare il ricorso a pratiche di concorrenza fiscale così dannose e che creano evidenti inefficienze strutturali sul mercato. In particolare, all'interno dello stesso *report*, l'OCSE ha delineato delle linee guida per disincentivare il ricorso delle Nazioni a sistemi fiscali agevolanti per le multinazionali digitali ed inoltre per far sì che gli Stati che hanno già adottato strumenti di questo tipo, li eliminassero. (*“Guidelines on Harmful Preferential Tax Regimes”*).¹²⁰

In funzione dell'eccessivo comportamento sleale, in termini di pianificazione fiscale, perseguito da alcuni membri dell'Unione Europea, tra cui spiccano i nomi di Lussemburgo, Olanda e Irlanda, ha consentito ad alcune multinazionali digitali di erodere significativamente la loro base imponibile soggetta a tassazione in altri Stati, provocando quindi una significativa perdita, per gli stessi, in termini di gettito fiscale. In particolare, le Nazioni che hanno adoperato suddetti strumenti di concorrenza sleale hanno concesso dei cosiddetti *“tax ruling”* personalizzati e segreti alle stesse *Big Tech*.¹²¹

In particolare, in materia di tassazione internazionale e societaria i *tax ruling* sono stati introdotti affinché le multinazionali potessero definire in via preventiva il trattamento fiscale a cui essere sottoposte con lo Stato in cui la loro attività si esplica, in un arco di tempo specifico. Ad esempio, mediante l'ausilio di questo strumento, una società può concordare in via preventiva con le autorità fiscali nazionali, come verranno tassati gli interessi, i dividendi o le *royalties* che vengono erogati ad altre imprese facenti parte del medesimo gruppo ma non residenti nello stato in questione; ancora, una società può anche definire in via preventiva con il Paese interessato i criteri con cui stabilire i cosiddetti *transfer pricing* o prezzi infragruppo nell'ambito degli scambi di beni o servizi con altre società non residenti, laddove spesso questi prezzi vengono “manipolati” dalle multinazionali interessate per mettere in atto le loro strategie elusive. Di base, quindi, i *tax ruling* sono stati introdotti come una possibile soluzione per prevenire e limitare possibili comportamenti evasivi posti in essere

¹²⁰OCSE., “Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue”.

¹²¹Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell'economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

da questi “colossi”, tuttavia, in funzione di alcune indagini portate avanti negli ultimi tempi, si sono in realtà rivelati un mezzo tramite il quale le multinazionali digitali riescono effettivamente ad erodere la loro base imponibile e di conseguenza ridurre il loro carico fiscale. In particolare, non sono solo queste grandi imprese a trarne vantaggio ma gli Stati stessi, con cui vengono siglati questi “accordi”, li utilizzano quale mezzo per rendere il loro territorio nazionale attraente per gli investimenti societari, garantendo alle imprese un trattamento fiscale “di favore”. L’utilizzo dei *tax ruling* quale strumento di concorrenza fiscale sleale ha una portata particolarmente significativa anche all’interno dell’Unione Europea.

Basti pensare, ad esempio, allo scandalo “*Luxleaks*”, tramite il quale sono stati scoperti gli oltre 548 accordi fiscali che il Lussemburgo ha concluso con più di 300 gruppi multinazionali, tra cui spiccavano i nomi di *Apple* o *Pepsi*.

Accordi, questi, che hanno agevolato le stesse imprese nel mettere in atto gli schemi elusivi in precedenza descritti, andando sostanzialmente a veicolare i profitti conseguiti verso il Lussemburgo, spostandoli artificialmente da Paesi a tassazione più elevata; a fronte di ciò, in Lussemburgo si vedevano garantito un trattamento fiscale di favore, dovendo sostenere un’aliquota minima, alle volte più bassa dell’1% rispetto agli utili dichiarati.¹²²

Vista la portata significativa di questo fenomeno, nel 2013 la Commissione Europea ha condotto un’indagine sui *tax ruling* che i Paesi europei hanno definito con alcune *Big Tech*, rilevando per l’appunto come questi siano stati utilizzati dagli Stati stessi quali strumenti di concorrenza fiscale sleale, garantendo alle società in questione indebiti vantaggi fiscali. Particolarmente rilevante è quanto emerso in merito agli accordi che l’Irlanda ha definito con la *Apple*, vicenda questa che verrà trattata nel prossimo capitolo.¹²³

Le circostanze elencate e descritte in questo paragrafo, dalle strategie elusive portate avanti dalle *Big Tech* alla concorrenza fiscale dannosa che caratterizza oggi il panorama internazionale, mettono indubbiamente in risalto la necessità di definire strumenti ed istituti idonei e più efficaci al fine di garantire un’opportuna e più equa regolamentazione fiscale per questi nuovi contribuenti globali, un sistema fiscale che si adatti maggiormente alle nuove caratteristiche che la digitalizzazione ha portato con sé e soprattutto ai nuovi *business model* caratterizzanti le imprese digitali. In aggiunta, risulta impellente la necessità di garantire un maggior coordinamento tra le giurisdizioni nazionali europee, con il fine di eliminare tutti gli attuali gap esistenti tra i diversi sistemi fiscali ed impedire che i Paesi stessi possano distorcere il normale funzionamento del mercato alimentando una concorrenza fiscale dannosa, ma soprattutto avvantaggiando indebitamente le multinazionali digitali, producendo in questo modo gravi perdite in termini di gettito fiscale sia in relazione ai singoli bilanci nazionali che sul bilancio europeo.

Significative sono le iniziative e le soluzioni perseguite negli ultimi anni dall’OCSE anche se, in molti casi, si sono rivelate insufficienti a contenere le problematiche finora descritte.

¹²²A., Minicuzzi., “Sempre più *tax ruling*. Così gli Stati Ue si fanno concorrenza sleale”, il Sole 24 ore., 15-03-2018.

¹²³Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell’economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

2.3 Il progetto “G-20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e le 15 azioni (OCSE)”

Il progetto “G-20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” costituisce uno degli strumenti più significativi, tra quelli introdotti dall’OCSE, nell’ambito della tassazione internazionale d’impresa e soprattutto con riferimento ai fenomeni di elusione ed evasione fiscale caratterizzanti le multinazionali digitali; obiettivo primario dell’OCSE, mediante questo progetto, era infatti quello di contrastare l’erosione indebita della base imponibile e limitare il trasferimento artificioso dei profitti conseguiti in giurisdizioni a tassazione minima o nulla. Il BEPS si compone di 15 “azioni” o ambiti di intervento, delle quali assumono particolare rilievo l’*Action 1 (Addressing the tax challenges of the digital economy)*, l’*Action 6 (Prevent treaty abuse)*, l’*Action 7 (Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status)* e l’*Action 15 (Develop a multilateral instrument)*.

Il fattore determinante la definizione del progetto BEPS è rinvenibile nelle conseguenze causate dalla crisi del 2007, al termine della quale si è assistito ad una recessione dell’economia globale con gravi ripercussioni per molte economie nazionali. In ragione di ciò, numerosi Stati hanno rivisitato i loro bilanci pubblici con il fine ultimo di trovare nuove fonti di gettito fiscale; l’attenzione si è quindi spostata su quelle categorie di contribuenti ritenuti in parte responsabili della crisi economica in quel momento in atto, oppure soggetti che hanno tratto indebitamente vantaggio dai cambiamenti verificatisi con l’avvento della globalizzazione, tra cui, per l’appunto, le grandi multinazionali digitali. Le giurisdizioni nazionali hanno posto, in particolar modo, l’accento su due punti essenziali: i paradisi fiscali e le asimmetrie esistenti tra i vari regimi fiscali nazionali che hanno consentito alle imprese digitali di mettere in atto una pianificazione aggressiva delle tasse per riuscire ad erodere la loro base imponibile e di conseguenza il gettito fiscale destinato alle varie casse statali. Nel 2012, i leader del G20 hanno dato formalmente il loro appoggio all’Organizzazione per la cooperazione e per lo sviluppo economico per l’avvio di un’indagine sui processi di erosione della base imponibile (*Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) riguardanti le imprese. A seguito di questa azione di studio, l’OCSE ha presentato, per la prima volta, il progetto BEPS a febbraio 2013, a San Pietroburgo, mediante il suo primo rapporto, denominato “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, il quale riportava al centro dell’attenzione internazionale, le problematiche sorte con l’avvento della *digital economy*. In particolare, il rapporto presentato dall’OCSE nel 2013 sottolineava l’urgenza di introdurre un piano d’azione che prevedesse strumenti ed istituti idonei, sia a livello nazionale che internazionale, al fine di rendere il potere impositivo di ciascuna Nazione conforme ed in linea con le novità introdotte dalla digitalizzazione.¹²⁴

In seguito, il 19 luglio 2013, in relazione al Rapporto sopra citato, l’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico ha pubblicato il suo piano d’azione, per l’appunto il progetto BEPS, costituito da 15 azioni finalizzate a limitare e contrastare il trasferimento artificioso dei profitti d’impresa così come l’erosione indebita della base imponibile. Tutti i paesi membri del G20 hanno appoggiato il progetto varato dall’OCSE,

¹²⁴Confindustria., “Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell’economia”. Giugno 2019.

prendendo parte, in egual misura, ai vari lavori tecnici ad esso connessi; i vari rapporti definitivi del progetto BEPS sono poi stati approvati e pubblicati il 15 ottobre del 2015.

In relazione a quanto già delineato all'interno del Modello OCSE, di cui si è discusso nel capitolo precedente, i rapporti finali del progetto BEPS prevedono, in aggiunta, disposizioni volte a modificare le convenzioni bilaterali tra gli Stati per ovviare alla problematica della doppia imposizione. In particolare, le misure introdotte dall'OCSE, all'interno del BEPS, per evitare le doppie imposizioni sono le seguenti:

- eliminare i disallineamenti prodotti da determinati strumenti e strategie ibride;
- prevenire l'abuso dei trattati da parte degli Stati;
- rendere più efficienti gli strumenti volti a risolvere le controversie tra Stati e contrastare "l'elusione artificiosa dello status di stabile organizzazione".¹²⁵

Tra gli obiettivi primari perseguiti dall'OCSE con l'introduzione del progetto BEPS, rientrano sicuramente quelli di:

- garantire che gli utili conseguiti dalle imprese vengano tassati nello Stato dove viene effettivamente svolta l'attività economica;
- rendere il mercato internazionale un mercato equo dove tutte le imprese possano esercitare la propria attività alle stesse condizioni;
- ritornare ad un sistema di tassazione più equa anche per ripristinare la fiducia dei contribuenti nello stesso ed infine evitare che l'effettività dei principi internazionali possa essere limitata da eventuali misure unilaterali adottate da taluni Stati.¹²⁶

L'*inclusive framework* è il gruppo di lavoro costituito per attuare le raccomandazioni dell'OCSE presenti all'interno del progetto BEPS ed è composto da oltre 115 paesi. Il loro ultimo incontro risale a gennaio di quest'anno, 2021, ed è stato organizzato dall'OCSE e dal G20; in particolare, il 28 ed il 29 gennaio ha avuto luogo l'assemblea plenaria dell'*inclusive framework*, mentre il 29 gennaio l'attenzione è stata rivolta al *Tax and Development Day*, ovvero alle ultime iniziative dell'OCSE in tema fiscale, progetti questi ancora in corso di svolgimento. Oltre a discutere del progetto BEPS e dei risultati raggiunti finora in ragione della sua attuazione, l'incontro di gennaio ha affrontato ulteriori tematiche di rilevanza globale inerenti al Fisco; primo fra tutti, al centro del dibattito, l'argomento relativo alle conseguenze negative che la pandemia da Covid-19 ha provocato su tutte le economie nazionali e soprattutto quanto la diffusione del *virus* abbia accentuato le disparità economiche e quindi l'importanza che la leva fiscale ha acquisito di conseguenza quale strumento attualmente necessario per garantire un'allocazione delle risorse economiche più equa ed efficiente. Inoltre, non è venuto meno il *focus* sulla *digital economy* e sul ruolo fondamentale che la tassazione gioca nell'ambito della stessa; in particolare, il gruppo di lavoro del BEPS ha rimarcato la sua volontà di intervento su due punti essenziali, da un lato apportare le giuste modifiche all'attuale sistema fiscale in modo da garantire che le

¹²⁵Studio Tributario e Societario Caporale., "Convenzione BEPS (Base erosion and profit shifting).", 11-07-2019.

¹²⁶Studio Tributario e Societario Caporale., "Convenzione BEPS (Base erosion and profit shifting).", 11-07-2019.

multinazionali digitali paghino effettivamente le imposte ove il reddito viene prodotto e contrastando quindi eventuali fenomeni elusivi di cui si è ampiamente discusso all'inizio di questo paragrafo; in secondo luogo, definire una tassazione minima a livello globale.

L'*inclusive framework* ha inoltre specificato che verranno presentate delle proposte a riguardo entro la metà del 2021.¹²⁷

Durante la giornata del *Tax and Development Day*, inoltre, si è discusso della nuova assistenza tecnica, adoperata dall'OCSE, dall'*African Tax Administration Forum* (Ataf) e dal Forum intergovernativo sull'estrazione mineraria, metalli e sviluppo sostenibile (Igf), a supporto delle Nazioni in via di sviluppo nel loro contrasto all'evasione fiscale nel settore minerario; analizzando, inoltre, tutte le criticità che non consentono a questi stessi paesi di ottenere un equo gettito fiscale a fronte delle attività estrattive che vengono portate avanti sul loro territorio. Sempre con riguardo ai Paesi in via di sviluppo, l'*inclusive framework* ha posto la sua attenzione sugli strumenti di cui gli stessi si possono servire per tassare i profitti provenienti dal commercio digitale, con particolare riguardo alla necessaria riforma da portare avanti affinché l'IVA possa essere applicata e riscossa sulle transazioni del commercio elettronico. Infine, per quel che riguarda i fenomeni di elusione ed evasione ed in generale tutto ciò che viene ricompreso all'interno della categoria dei reati fiscali, si è discusso sulle modalità con cui ottimizzare gli strumenti tesi a contrastare gli stessi e sulla necessità di rafforzare la *task force* dell'OCSE finalizzata, appunto, a combattere i crimini fiscali (TFTC).¹²⁸

2.3.1 Action 1 “*Addressing the tax challenges of the digital economy*”

L'*Action 1* del pacchetto BEPS, denominato appunto “*Addressing the tax challenges of the digital economy*”, è inerente, più in generale, all'avvento dell'economia digitale e comprende, nello specifico, tutte le misure tese a identificare le principali problematiche e punti critici tra le novità introdotte dalla digitalizzazione e i tradizionali sistemi fiscali internazionali, facendo riferimento sia all'imposizione diretta che quella indiretta. Il sito ufficiale del OCSE, in merito all'azione 1 del BEPS, sottolinea come le novità introdotte dalla trasformazione digitale abbiano comportato cambiamenti significativi ed abbiano avuto rilevanti implicazioni in termini di sistemi fiscali e tasse. L'argomento centrale su cui l'OCSE si è soffermata in questo primo pacchetto di misure, riguarda l'applicabilità del “tradizionale” sistema di regole alla base della tassazione internazionale nel nuovo panorama digitalizzato. L'OCSE prosegue poi puntualizzando come fino a questo momento, i principi alla base della tassazione internazionale siano stati decisivi al fine di determinare dove le tasse devono essere versate, in virtù del principio della stabile organizzazione, e quale porzione di reddito prodotto poteva essere soggetta a prelievo fiscale, con riferimento all'*arm's length principle* ed alle regole di allocazione dei profitti ottenuti; ovviando inoltre al problema della doppia imposizione, stimolando il commercio internazionale e garantendo dei sistemi fiscali equi. Tuttavia, al giorno d'oggi, questo tradizionale

¹²⁷A., Gambadoro., “OCSE, confronto globale sul Fisco – 1 il punto sul digitale, ambiente e pandemia”., 02-02-2021.

¹²⁸E., Santulli., “OCSE, confronto globale sul Fisco – 2 Fari accesi su fisco e sviluppo”., 04-02-2021.

sistema di tassazione internazionale ha evidenziato i suoi limiti, soprattutto a fronte di tre fenomeni a cui la digitalizzazione stessa ha dato impulso:

- 1) “*scale without mass*” ovvero la possibilità per le multinazionali digitali di esercitare la propria attività su un territorio in assenza di una stabile organizzazione o presenza fisica;
- 2) “*resilience on intangible assets*” ovvero, letteralmente, “resilienza su risorse intangibili”, con riferimento ai nuovi elementi con cui le multinazionali digitali possono creare valore ed ottenere un profitto, appunto privi di consistenza fisica;
- 3) “*centrality of data*” con riferimento ai dati forniti dagli utenti che accedono ai servizi digitali offerti dalle nuove *Big Tech* e che rappresentano una nuova forma di pagamento.

In merito all’*Action 1*, l’OCSE prosegue poi affermando:

“On the other hand, new technologies have facilitated tax avoidance through the shifting of profits by multinational enterprises (MNEs) to low or no tax jurisdictions. This is the essence of the base erosion and profit shifting (BEPS) project and remains a top priority of the work of the Inclusive Framework”,

sottolineando, a partire dal primo pacchetto di misure del Progetto BEPS, che la priorità dello stesso è proprio quella di contrastare i processi elusivi portati avanti dalle nuove multinazionali digitali sfruttando le opportunità offerte dalle nuove tecnologie.¹²⁹

Il *report* finale, formulato dall’OCSE nel 2015, si conclude mettendo in luce come non sia possibile considerare la nuova *digital economy* come un “comparto separato”, posto che l’economia globale, nella sua interezza, sta diventando digitale. È quindi opportuno, continua la relazione, adeguare i sistemi fiscali internazionali alle nuove caratteristiche delle imprese digitali, con il fine di contrastare qualsiasi possibilità per le stesse di ridurre il loro carico fiscale indebitamente. Quest’ultimo obiettivo può essere raggiunto definendo delle nuove forme di tassazione che prescindano dalla presenza fisica di un’impresa in un territorio nazionale, posto che, in virtù della digitalizzazione, sempre più spesso il luogo dove si verificano le transazioni e quindi la vendita di beni e servizi diverge da quello in cui il reddito d’impresa viene tassato. Una possibile soluzione può essere ritrovata nell’utilizzo di nuovi concetti di riferimento quali quello di “presenza digitali significativa” che caratterizza una specifica impresa operante in uno Stato diverso da quello di residenza oppure il concetto di “stabile organizzazione virtuale” che può essere individuata definendo nuovi criteri rispetto a quelli tradizionali finora usati, ad esempio il “nesso” (*nexus*) con un determinato territorio. Ancora, un’ulteriore soluzione è quella di ripartire gli utili prodotti da un gruppo di imprese, fra i vari Stati in cui le stesse operano, tenendo conto di tutti i possibili fattori che consentono alle stesse di creare ricchezza, oggi diversi rispetto a quelli delle imprese tradizionali; infatti, anche tematiche quali quella del *transfer pricing* e

¹²⁹OECD., “BEPS, Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting”, “Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation”.

la regolamentazione delle società estere controllate, così come il venir meno del concetto di stabile organizzazione, sono al centro dell'azione portata avanti dall'OCSE mediante il progetto BEPS.¹³⁰

2.3.2 Action 6 “Prevent treaty abuse”

L'*action 6* del pacchetto BEPS prevede una serie di specifiche clausole antiabuso finalizzate a limitare la concessione, da parte degli Stati, di benefici indebiti dal punto di vista fiscale, sfruttando le attuali convenzioni bilaterali tese ad ovviare alla problematica della doppia imposizione. Nello specifico, il sesto pacchetto di misure del progetto BEPS mira a contenere il fenomeno del “*treaty shopping*” mediante la previsione di specifici *standard* minimi; il “*treaty shopping*” si verifica quando un'impresa, che non risulta essere residente in nessuna delle due Nazioni interessate, tenta di sfruttare indebitamente i benefici presenti nella convenzione che gli stessi hanno stipulato per evitare il fenomeno della doppia imposizione. L'*action 6* contiene quindi delle riflessioni in tema di politica fiscale che i Paesi dovrebbero prendere in considerazione prima di concludere qualsiasi tipo di accordo fiscale. Le imprese, in concreto, mettono in atto il fenomeno appena descritto mediante l'ausilio di società fittizie, identificate come “*letterboxes*”, “*shell companies*” o “*conduits*”, le quali vengo in teoria costituite nello Stato in cui vigono i benefici che l'impresa intende ottenere, ma nella pratica risultano quasi inesistenti.¹³¹

Il fenomeno del “*treaty abuse*”, appunto “abuso del tratto”, costituisce una delle priorità dell'OCSE nell'ambito dell'applicazione del pacchetto BEPS. Questo perché l'impatto che lo stesso provoca è particolarmente negativo per una serie di ragioni:

- i benefici economici e fiscali contenuti nel trattato stipulato da due Stati vengono estesi ai soggetti residenti in una terza giurisdizione in un modo che in realtà non era inizialmente alla base della volontà dei due Paesi contraenti; perciò, il principio di “reciprocità” risulta in questo caso infranto e l'equilibrio alla base delle concessioni presenti nel trattato viene quindi alterato;
- il reddito prodotto dall'impresa in questione potrebbe essere totalmente sottratto all'imposizione fiscale o comunque essere assoggettato ad un'indebita tassazione ridotta, circostanze entrambe che non erano inizialmente previste da entrambi i Paesi interessati al momento della stipula del contratto;
- la giurisdizione in cui il beneficiario del reddito ultimo è residente è meno incentivata a definire un accordo fiscale con la giurisdizione della fonte, in quanto i soggetti residenti nella prima possono ricevere indirettamente i benefici previsti dalla giurisdizione della fonte senza la necessità che anche la giurisdizione di residenza preveda benefici reciproci.

Il *report* finale dell'*Action 6* illustra uno dei quattro *standard* minimi contenuti nel BEPS il quale deve essere incluso, dai Paesi membri dell'*inclusive framework*, nelle disposizioni contenute nei loro trattati fiscali al fine

¹³⁰Senato della Repubblica., Legislatura 17° - Dossier n. 13.

¹³¹Senato della Repubblica., Legislatura 17° - Dossier n. 13.

di assicurare un livello minimo di protezione contro il “*treaty abuse*”. In ogni caso, l’applicazione dello *standard* minimo in questione prevede un certo grado di flessibilità alla luce del fatto che deve essere adattato alle caratteristiche di ciascuna giurisdizione ed alle differenti circostanze in cui i trattati stessi vengono conclusi. Al fine di applicare correttamente lo *standard* minimo contenuto nell’*Action 6*, gli Stati devono includere nei loro trattati fiscali: un’espressa asserzione di non tassazione, generalmente nel preambolo, ed uno dei tre metodi previsti per contrastare il *treaty shopping*. Inoltre, il *report* finale dell’*action 6*, prevede ulteriori regole e raccomandazioni specifiche per limitare ulteriori manifestazioni di *treaty abuse*. Per favorire l’applicazione dello *standard* minimo e delle altre disposizioni previste per contrastare il *treaty abuse* è stato inoltre concluso un accordo multilaterale (“*Multilateral Instrument*”) che è in grado di modificare le convenzioni bilaterali attualmente esistenti tra gli Stati. In aggiunta, l’applicazione dello *standard* minimo è accompagnata da una periodica *peer-to-peer review*; la prima è stata eseguita nel 2018, a seguire nel 2019 ed infine nel 2020, quella relativa al 2021 è ancora in corso di svolgimento. La prima *peer-to-peer review* ha evidenziato che la maggior parte dei membri dell’inclusive framework sono in procinto di modificare l’insieme de trattati fiscali dagli stessi conclusi al fine di includere lo *standard* minimo e le altre misure previste nell’*Action 6*, inoltre, la stessa *peer review* ha evidenziato che l’accordo multilaterale si è rivelato uno strumento efficiente per implementare quando previsto all’interno del BEPS; la maggior parte dei Paesi che hanno sottoscritto il suddetto accordo multilaterale, hanno stilato tutti i loro trattati sulla base dello stesso.¹³²

2.3.3 Action 7 “*Preventing the Artificial avoidance of permanent establishment status*”

Il contenuto dell’*action 7* del progetto BEPS prevede una serie di modifiche alla tradizionale definizione di stabile organizzazione contenuta nel modello OCSE, descritto nel primo capitolo, e relativo alle convenzioni bilaterali di matrice fiscale esistenti tra gli Stati. L’obiettivo primario è quello di contrastare le strategie elusive ed evasive tramite le quali le imprese digitali tentano di “evitare” di avere una presenza tassabile in una determinata giurisdizione.

Di base, infatti, nelle convenzioni bilaterali, il raggio d’azione del potere impositivo di uno Stato è sempre stato circoscritto alla presenza, nel territorio dello stesso, di una stabile organizzazione a cui attribuire i profitti tassabili.

Di conseguenza, il significato stesso che viene dato al concetto di “*permanent establishment*” è cruciale al fine di stabilire se un’impresa non residente è tenuta o meno a versare le imposte sul reddito prodotto in un’altra giurisdizione.

L’*action 7*, quindi, ha come finalità ultima quella di rivedere la definizione sopra citata per contrastare le pratiche evasive che attorno ad essa sono state sviluppate negli ultimi tempi, ad esempio la circostanza in cui un’impresa sostituisce i propri “sussidiari” i quali in genere agiscono da distributori, per la stessa, in un

¹³²OECD., “BEPS, Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting”., “Action 6 Prevention of tax treaty abuse”.

determinato territorio, con dei “*commissionaire arrangements*” riuscendo in questo modo a spostare i profitti ottenuti al di fuori della giurisdizione dove invece le transazioni sono avvenute, senza però modificare sostanzialmente le funzioni svolte in quella stessa giurisdizione.

È evidente, dunque, come le strategie dalle imprese per ovviare la loro presenza tassabile in una determinata giurisdizione sfruttando anche le attuali convenzioni bilaterali tra Stati, in molti casi, comporta che il reddito transfrontaliero prodotto venga tassato solo in minima parte o venga del tutto occultato al Fisco.

I cambiamenti previsti all’interno dell’*action 7* danno quindi la possibilità alle giurisdizioni nazionali di limitare fenomeni elusivi di questo tipo che, come spesso ripetuto, rappresentano la motivazione sottostante principale del progetto BEPS.

Le modifiche proposte nel settimo pacchetto di misure dall’OCSE sono, in particolare, finalizzate ad assicurare che qualora un’impresa usufruisca di intermediari, in un determinato territorio, al fine di portare avanti transazioni e quindi concludere contratti in nome della stessa, l’impresa venga considerata quale possessore di una presenza tassabile in quella determinata giurisdizione, a meno che, l’intermediario in questione, non porti avanti quelle stesse attività nell’ambito di un *business* indipendente da quello dell’impresa stessa. Inoltre, i cambiamenti proposti nell’*action 7* hanno come obiettivo quello di restringere l’applicabilità di alcune eccezioni, attualmente previste, al concetto di stabile organizzazione, per tutte quelle attività che hanno natura preliminare o ausiliaria rispetto al *core business* di un’impresa, in modo da assicurare che la stessa non possa trarre vantaggio da queste eccezioni andando a frammentare il proprio *business* in tante piccole operazioni “distaccate”. Sono, infine, previste specifiche misure per disciplinare quelle circostanze in cui le imprese aggirano le eccezioni applicabili al concetto di stabile organizzazione concludendo contratti separati tra diverse imprese che sono comunque connesse le une con le altre*.

Per favorire l’attuazione di quanto previsto nell’*action 7*, gli Stati hanno inoltre negoziato un accordo multilaterale, nel 2016, per modificare le convenzioni bilaterali di matrice fiscale esistenti in quel momento.

Le modifiche proposte al tradizionale concetto di stabile organizzazione sono state integrate, nel 2017, nel Modello OCSE e nella quarta sezione dell’accordo multilaterale concluso nel 2016, nello specifico dall’articolo 12 all’articolo 15 dello stesso.

Inoltre, il sopra citato accordo multilaterale è stato sottoscritto da circa 90 paesi, la metà dei quali hanno già adottato, all’interno della propria giurisdizione nazionale, gli articoli preposti a modificare il concetto di stabile organizzazione.¹³³

L’*action 6* e l’*action 7* hanno quindi contribuito alla definizione di concetto quali “stabile organizzazione virtuale” o “stabile organizzazione digitale” così come il raggio d’azione del potere impositivo dei vari Stati.

¹³³OECD., “BEPS, Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting”., “Action 7, Permanent establishment status”.

2.3.4 Action 15 “*Develop a multilateral instrument*”

L’*Action 15* del pacchetto BEPS riguarda l’accordo multilaterale concluso e sottoscritto dai paesi membri dell’*inclusive framework*; in particolare, è uno strumento finalizzato ad offrire soluzioni concrete ai governi per colmare i *gap* esistenti nella tassazione internazionale delle imprese implementando nelle convenzioni bilaterali tra gli Stati i risultati conseguiti con il pacchetto BEPS. Consente quindi di dare attuazione agli *standard* minimi previsti dall’OCSE per limitare l’abuso dei trattati fiscali e per ottimizzare i meccanismi di risoluzione delle dispute, rendendo allo stesso tempo flessibile l’adeguamento dei principi previsti alle varie e specifiche politiche fiscali.

In particolare, il sopra citato accordo multilaterale consente alle giurisdizioni nazionali di modificare le già presenti convenzioni bilaterali di matrice fiscale in modo efficiente e sincronizzato senza la necessità di investire ulteriori risorse rinegoziando ogni singolo accordo.

A novembre 2016 oltre 100 Paesi hanno concluso le rispettive negoziazioni in merito all’accordo multilaterale per implementare, nei propri accordi bilaterali, le misure finalizzate a prevenire l’erosione delle basi imponibili ed il trasferimento degli utili, misure che a loro volta hanno aggiornato le regole previste per la tassazione internazionale con il fine ultimo di limitare e contrastare i comportamenti elusivi delle multinazionali digitali. L’accordo multilaterale è entrato in vigore il primo luglio del 2018 e le relative disposizioni sono diventate effettive il primo gennaio 2019; inoltre, copre attualmente oltre 90 giurisdizioni nazionali.¹³⁴

2.4 La proposta di Direttiva COM (2018) 147 *final* – del 21.03.2018 sulla “stabile organizzazione digitale”

Il 21 marzo del 2018 la Commissione Europea ha formulato due proposte di direttiva, l’una indipendente dall’altra, entrambe relative alla tematica dell’economia digitale e della tassazione d’impresa. In particolare, la prima, che verrà trattata in questo paragrafo, si proponeva di ridefinire il concetto di stabile organizzazione, mentre la seconda era finalizzata ad introdurre un’imposta sulle transazioni digitali o *Interim Web Tax*.

L’articolo 1 della prima direttiva sopra citata stabilisce l’oggetto della stessa ed in particolare enuncia quanto segue:

*“La presente direttiva stabilisce norme intese ad ampliare il concetto di stabile organizzazione, applicabile ai fini dell’imposta sulle società in ciascuno Stato membro, allo scopo di includere una presenza digitale significativa attraverso la quale è esercitata, in tutto o in parte, un’attività. La presente direttiva definisce inoltre una serie di principi per l’attribuzione degli utili a una presenza digitale significativa o in relazione ad essa, ai fini dell’imposta sulle società.”*¹³⁵

¹³⁴OECD., “BEPS, Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting”., “Action 15, Multilateral Instrument”.

¹³⁵Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”., Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 1.

La direttiva della Commissione Europea si propone quindi di elencare una serie di disposizioni normative finalizzate a modificare il tradizionale concetto di stabile organizzazione per renderlo più conforme alle nuove caratteristiche del mercato sopraggiunte a seguito della digitalizzazione che ha investito, ormai, ogni aspetto di ciascun *business*; sostanzialmente, inglobare nel concetto fino ad all'ora utilizzato di *permanent establishment*, quello di "presenza digitale significativa" in virtù dei nuovi *business model* delle imprese digitali. Inoltre, l'articolo 1 prosegue specificando che la stessa direttiva si propone di elencare anche dei nuovi principi da tenere in considerazione per il calcolo della base imponibile delle imprese a fronte di una mera presenza digitale e non più unicamente fisica.

In particolare, l'obiettivo perseguito da queste disposizioni normative è stato specificato all'interno del "Considerando" della proposta di direttiva, dove appunto la Commissione Europea esplicita la necessità di dover rendere il mercato, in cui le imprese operano, più efficiente e idoneo a rispondere alle nuove caratteristiche ed esigenze messe in luce dalla tassazione digitale. Inoltre, in virtù del fatto che le nuove imprese digitali riescono ad operare in modo transfrontaliero senza la necessità di una presenza fisica nei diversi territori nazionali bensì è sufficiente una mera presenza digitale, per raggiungere l'obiettivo descritto all'interno della proposta di direttiva è stato ritenuto necessario un intervento europeo piuttosto che un'azione individuale da parte di ciascun Stato membro. Per cui, al fine di assicurare che effettivamente gli utili conseguiti dalle imprese fossero soggetti a tassazione all'interno della giurisdizione in cui, quantomeno economicamente, operano un'iniziativa portata avanti dall'Unione Europea risultava più efficace rispetto ad un insieme non coordinato di disposizioni definite a livello nazionale. La proposta di direttiva si poneva dunque l'obiettivo di armonizzare il sistema fiscale internazionale e renderlo omogeneo per ciascuna giurisdizione nazionale, al fine di evitare che eventuali singole iniziative, potenzialmente divergenti tra di loro, intraprese da ciascun Paese membro potessero frammentare ulteriormente il mercato avallando il sorgere di conflitti di interesse e generando quindi inevitabilmente delle inefficienze strutturali sul mercato, rendendolo quindi un ambiente poco attrattivo per le imprese europee.¹³⁶

A seguire, l'articolo 2 della direttiva delinea il suo campo di applicazione ed in particolare dispone quanto segue:

*"La presente direttiva si applica alle entità, a prescindere dal luogo in cui risiedono ai fini dell'imposta sulle società, che sia in uno Stato membro o in un paese terzo. Tuttavia, nel caso di entità residenti ai fini dell'imposta sulle società in un paese terzo con il quale lo Stato membro in questione ha concluso una convenzione diretta a evitare la doppia imposizione, la presente direttiva si applica solo se tale convenzione contiene disposizioni simili agli articoli 4 e 5 della presente direttiva in relazione al paese terzo e se tali disposizioni sono in vigore."*¹³⁷

¹³⁶Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., "La tassazione dell'economia digitale"., Fondazione Bruno Visentini.

¹³⁷Commissione Europea., "Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa"., Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 2.

Dunque, sulla base di quanto enunciato dall'articolo 2, le disposizioni contenute nella direttiva si applicano a prescindere dal criterio della residenza preso in considerazione per l'applicazione dell'imposta societaria; ovvero, si applicano a qualsiasi entità indipendentemente dal fatto che la stessa risulti residente in un Paese membro dell'Unione Europea o in un Paese terzo. Inoltre, il secondo comma dell'articolo 2 prosegue disciplinando l'eventualità in cui le disposizioni contenute nella direttiva possano entrare in conflitto con una Convenzione bilaterale stipulata con un Paese terzo per ovviare alla problematica della doppia imposizione; in particolare, qualora la società in questione risulti residente in uno Stato terzo con il quale uno Stato membro ha concluso preventivamente un accordo fiscale, le norme contenute nella direttiva risultano applicabili se sussistono due condizioni:

- 1) la Convenzione definita dai due Paesi contiene disposizioni simili a quelle previste dall'articolo 4 e dall'articolo 5 della direttiva in questione;
- 2) le disposizioni simili, di cui al punto uno, devono essere effettivamente in vigore.¹³⁸

Proseguendo con l'analisi del dettato normativo della proposta di direttiva, l'individuazione della stabile organizzazione digitale è disciplinata all'articolo 4, il quale, al comma 1, enuncia quanto segue:

*“Ai fini dell'imposta sulle società, si considera che sussista una stabile organizzazione se esiste una presenza digitale significativa attraverso la quale è esercitata, in tutto o in parte, un'attività.”*¹³⁹

Di conseguenza, se un'attività viene esercitata, parzialmente o completamente, in virtù di una presenza digitale significativa su un determinato territorio, allora è possibile affermare che sullo stesso esista una stabile organizzazione ai fini del prelievo fiscale e quindi dell'applicazione dell'imposta sulle società.

L'articolo 4, al secondo comma, prosegue specificando che il criterio della presenza digitale significativa di cui al comma 1, non modifica o limita l'applicabilità di ogni altro criterio fino a quel momento utilizzato, nell'ambito della tassazione internazionale d'impresa, per l'individuazione di una stabile organizzazione fiscale; bensì si va unicamente ad aggiungere all'insieme degli “strumenti” finalizzati a decretare la presenza o meno di una *permanent establishment* in un determinato Paese membro dell'Unione Europea, ponendo in particolar modo l'accento sulla fornitura di servizi digitali o di altro tipo. Di seguito, viene riportato quanto enunciato dal comma 2:

*“Il paragrafo 1 si aggiunge, senza limitare né incidere sulla sua applicazione, a qualsiasi altro criterio ai sensi del diritto dell'Unione o nazionale volto a determinare l'esistenza di una stabile organizzazione in uno Stato membro ai fini dell'imposta sulle società, con specifico riguardo alla fornitura di servizi digitali o di altro tipo.”*¹⁴⁰

¹³⁸Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell'economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

¹³⁹Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”., Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 4, comma 1.

¹⁴⁰ Ibidem., Articolo 4, comma 2.

Il terzo comma dell'articolo 4, a sua volta, elenca tutti i requisiti che devono sussistere affinché risulti possibile affermare che esista una presenza digitale significativa, all'interno di un Paese membro, nell'arco di uno specifico periodo d'imposta, in particolare, il comma 3 dispone quanto segue:

“Si considera che esista una “presenza digitale significativa” in uno Stato membro nel corso di un periodo d'imposta se l'attività svolta attraverso di essa consiste interamente o in parte nella fornitura di servizi digitali tramite un'interfaccia digitale e se sono soddisfatte una o più delle seguenti condizioni per quanto riguarda la fornitura di tali servizi da parte dell'entità che esercita l'attività, considerata congiuntamente alla fornitura di tali servizi tramite un'interfaccia digitale da parte di ciascuna delle imprese associate di tale entità a livello aggregato:

a) la parte dei ricavi totali ottenuti nel corso di tale periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato nel corso di detto periodo d'imposta è superiore a 7 000 000 EUR;

b) il numero di utenti di uno o più di tali servizi digitali che sono situati nello Stato membro considerato nel corso di tale periodo d'imposta è superiore a 100 000;

c) il numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali che sono conclusi nel corso di tale periodo d'imposta da parte di utenti situati nello Stato membro considerato è superiore a 3 000.”¹⁴¹

In virtù di ciò, un'impresa si considera avente una presenza digitale significativa sul territorio di uno Stato membro se, durante il periodo d'imposta, esercita la propria attività di fornitura di servizi digitali, in tutto o in parte, mediante l'ausilio di un'interfaccia digitale. Inoltre, sulla base di quanto descritto all'interno del numero 6 del Considerando della proposta, ed in funzione di quanto delineato all'interno del terzo comma, la presenza digitale di un'impresa all'interno di uno Stato membro viene stabilita anche sulla base di tre parametri: i ricavi ottenuti dalla stessa a fronte della corresponsione di servizi digitali, il numero di utenti che usufruiscono del servizio ed il numero dei contratti commerciali conclusi dagli stessi.

Per quel che concerne i ricavi ottenuti dalla fornitura di servizi digitali agli utenti di uno Stato membro, questi devono risultare superiori a sette milioni; in particolare, in base a quanto disposto dal settimo comma dello stesso articolo quattro, la parte dei ricavi totali da tenere in considerazione ai fini dell'applicazione della direttiva è direttamente proporzionale al numero di volte in cui gli utenti, di tutto il mondo, utilizzano i loro dispositivi, durante il periodo d'imposta, per accedere all'interfaccia digitale tramite la quale vengono appunto forniti i beni e servizi dell'impresa.¹⁴² A dimostrazione di ciò, il settimo comma dell'articolo 4 dispone quanto segue:

¹⁴¹Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 4, comma 3.

¹⁴²Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell'economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

“La parte dei ricavi totali di cui al paragrafo 3, lettera a), è determinata in proporzione al numero di volte in cui i dispositivi sono utilizzati nel corso di tale periodo d’imposta da parte di utenti situati in tutto il mondo per accedere all’interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali.”¹⁴³

Proseguendo, il numero di utenti, presenti nel Paese membro durante il periodo d’imposta, che usufruiscono dei servizi digitali offerti dall’impresa deve essere superiore a 100.000. In particolare, un utente si considera situato in uno Stato membro se, per accedere all’interfaccia digitale tramite la quale sono forniti i servizi digitali, utilizza un dispositivo nel Paese membro considerato durante il periodo d’imposta¹⁴⁴; quanto appena specificato è enunciato all’interno del quarto comma dell’articolo 4:

“Per quanto riguarda la fruizione di servizi digitali, si considera che un utente sia situato in uno Stato membro in un periodo d’imposta se l’utente utilizza un dispositivo in tale Stato membro nel corso di tale periodo d’imposta per accedere all’interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali.”¹⁴⁵

In aggiunta, il criterio da prendere in considerazione per identificare lo Stato membro in cui viene utilizzato il dispositivo, di cui al quarto comma, da parte dell’utente, viene esposto al sesto comma dell’articolo 4:

“Lo Stato membro in cui è utilizzato un dispositivo dell’utente è determinato con riferimento all’indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione.”¹⁴⁶

Per cui, in funzione dell’indirizzo di protocollo *internet* (c.d. *IP address*) o di qualsiasi altro strumento di geolocalizzazione, viene individuato lo Stato membro in cui il dispositivo viene utilizzato dagli utenti.

Infine, per quel che riguarda il numero di contratti commerciali conclusi, durante il periodo d’imposta, dagli utenti, situati nello Stato membro, a fronte della fornitura di servizi digitali, deve essere superiore a 3000.

In base a quanto disposto al quinto comma dell’articolo 4:

“Con riguardo alla conclusione di contratti per la fornitura di servizi digitali:

a) si considera che un contratto sia un contratto commerciale se l’utente lo conclude nel corso di un’attività commerciale;

b) si considera che un utente si trovi in uno Stato membro in un periodo d’imposta se è residente ai fini dell’imposta sulle società in tale Stato membro in detto periodo d’imposta o se è residente ai fini dell’imposta sulle società in un paese terzo ma dispone di una stabile organizzazione in tale Stato membro in detto periodo d’imposta.”¹⁴⁷

I criteri appena elencati devono prevedere un trattamento fiscale applicabile in ciascun Paese membro, indipendentemente dalle sue dimensioni, non considerando eventuali casi di scarso rilievo; inoltre, dovrebbero, più nello specifico, considerare le diverse fasi con cui un’impresa può creare valore e quindi del

¹⁴³Ibidem., Articolo 4, comma 7.

¹⁴⁴Ibidem.

¹⁴⁵Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 4, comma 4.

¹⁴⁶ Ibidem., Articolo 4, comma 6.

¹⁴⁷ Ibidem., Articolo 4, comma 5.

loro diverso apporto in tal senso e dovrebbero riflettere la rilevanza della presenza digitale di una società in funzione dei diversi *business model* esistenti.

Al punto numero 6, il Considerando della proposta esplicita inoltre la volontà della Commissione Europea di voler escludere dalla fattispecie in esame le attività svolte nell'ambito dell'*e-commerce* "tradizionale". Ovvero, la mera vendita di beni o servizi facilitata dal ricorso ad *internet* non dovrebbe essere categorizzata come "servizio digitale" ai fini dell'applicabilità di quanto disposto all'interno della proposta di direttiva.

A riguardo, la Relazione ancillare alla direttiva fornisce un caso a titolo esplicativo: se viene data la possibilità agli utenti di accedere ad un mercato digitale, a fronte di una corresponsione in denaro, per acquistare o vendere un'autovettura, questo è identificabile come servizio digitale; ma se l'impresa sceglie, semplicemente, di vendere l'autovettura tramite un sito *internet* come questo, allora non si tratta di un servizio digitale.

Un ulteriore aspetto rilevante della proposta di direttiva da prendere in considerazione è quello relativo ai criteri previsti per la determinazione del reddito da imputare alla stabile organizzazione digitale. Il punto numero 7 del Considerando prevede infatti che sia necessario definire i principi in base ai quali attribuire gli utili prodotti alla presenza digitale di un'impresa, affinché questa possa essere tassata in un altro Stato ed in base al relativo sistema fiscale.¹⁴⁸

A riguardo, l'articolo 5 della proposta, al primo comma, disciplina quanto segue:

*"Gli utili che sono attribuibili a una presenza digitale significativa o in relazione a essa in uno Stato membro sono soggetti unicamente al regime di imposta sulle società di tale Stato."*¹⁴⁹

Per cui, unicamente sulla base di quanto previsto dal diritto interno di uno Stato membro in materia di imposta societaria, verranno tassati gli utili imputabili ad una presenza digitale significativa o in relazione ad essere in quello stesso territorio nazionale.

Il secondo comma dell'articolo 5 prosegue poi specificando i criteri in base ai quali imputare gli utili ad una determinata stabile organizzazione digitale:

*"Gli utili attribuibili alla presenza digitale significativa o in relazione a essa sono quelli che la presenza digitale avrebbe realizzato se fosse stata un'impresa separata e indipendente che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, in particolare nelle sue relazioni con altre parti dell'impresa, tenendo conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti, attraverso un'interfaccia digitale."*¹⁵⁰

È quindi necessario tener conto delle funzioni esercitate dall'impresa, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalla stessa, per il tramite dell'interfaccia digitale, al fine di individuare gli utili imputabili alla sua stabile presenza digitale in un determinato territorio.

¹⁴⁸Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., "La tassazione dell'economia digitale"., Fondazione Bruno Visentini.

¹⁴⁹Commissione Europea., "Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa"., Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 5, comma 1.

¹⁵⁰Ibidem., Articolo 5, comma 2.

Il terzo comma dell'articolo 5 prosegue poi fornendo un'ulteriore specifica funzionale a quanto disposto dal secondo:

“Ai fini del paragrafo 2, la determinazione degli utili attribuibili alla presenza digitale significativa o in relazione a essa si basa su un'analisi funzionale. Per determinare le funzioni della presenza digitale significativa e attribuirvi la proprietà economica degli attivi e i rischi, si tiene conto delle attività economicamente rilevanti svolte da tale presenza attraverso un'interfaccia digitale. A tal fine le attività svolte dall'impresa attraverso un'interfaccia digitale relative a dati o utenti sono considerate attività economicamente rilevanti della presenza digitale significativa, che attribuiscono i rischi e la proprietà economica degli attivi a tale presenza.”¹⁵¹

Il dettato normativo del terzo comma specifica quindi che è necessaria un'analisi funzionale per individuare gli utili da imputare alla presenza digitale significativa di un'impresa; in particolare, si devono prendere in considerazione le attività economicamente rilevanti esercitate dalla presenza digitale al fine di determinare le funzioni dalla stessa svolte ed attribuire alle stesse la proprietà economica degli attivi e dei rischi. Il terzo comma, a riguardo, prosegue poi specificando che sono considerate economicamente rilevanti della presenza digitale significativa, su un determinato territorio, le attività svolte dall'impresa, mediante l'ausilio di un'interfaccia digitale e relative a dati o utenti, che imputano la proprietà economica degli attivi ed i rischi alla presenza digitale stessa.

Il quarto comma dell'articolo 5 dispone in aggiunta:

“Nel determinare gli utili attribuibili a norma del paragrafo 2, si tiene debito conto delle attività economicamente rilevanti svolte dalla presenza digitale significativa che sono pertinenti per lo sviluppo, il potenziamento, il mantenimento, la protezione e lo sfruttamento delle attività immateriali dell'impresa.”¹⁵²

Le attività economicamente rilevanti esercitate dalla presenza digitale significativa, su un determinato territorio, sono quelle funzionali allo sviluppo, al potenziamento, al mantenimento ed allo sfruttamento delle attività immateriali della società.

Il quinto comma dell'articolo 5 prosegue fornendo un elenco di quelle che, ai fini dell'applicazione della proposta di direttiva, sono considerate attività economicamente rilevanti esercitate dalla stabile organizzazione digitale:

“Le attività economicamente rilevanti svolte dalla presenza digitale significativa attraverso un'interfaccia digitale comprendono, tra l'altro, le seguenti:

- a) la raccolta, l'archiviazione, il trattamento, l'analisi, la diffusione e la vendita di dati a livello di utente;*
- b) la raccolta, l'archiviazione, il trattamento e la visualizzazione dei contenuti generati dagli utenti;*
- c) la vendita di spazi pubblicitari online;*

¹⁵¹Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 5, comma 3.

¹⁵² Ibidem., Articolo 5, comma 4.

- d) la messa a disposizione sul mercato digitale di contenuti creati da terzi;
e) la fornitura di qualsiasi servizio digitale non elencato alle lettere da a) a d).”¹⁵³

Infine, in base a quanto enunciato all’interno del sesto comma dell’articolo 5:

*“Nel determinare gli utili attribuibili a norma dei paragrafi da 1 a 4 i contribuenti utilizzano il metodo di ripartizione degli utili, a meno che il contribuente non dimostri che un metodo alternativo basato su principi accettati a livello internazionale sia più appropriato, visti i risultati dell’analisi funzionale. I fattori di ripartizione possono comprendere le spese sostenute per la ricerca, lo sviluppo e la commercializzazione, nonché il numero di utenti e i dati raccolti per ciascuno Stato membro.”*¹⁵⁴

Ai fini della determinazione degli utili, in base a quanto previsto nei precedenti commi, il legislatore comunitario assume che il soggetto passivo utilizzerà il metodo del *transfer pricing* anche noto come *profit split* o ripartizione degli utili; tuttavia, questa costituisce unicamente una presunzione relativa del legislatore, in quanto il dettato normativo prosegue specificando che eventualmente il contribuente può dimostrare che un metodo alternativo, che si basa su principi accettati a livello internazionale, a quello della ripartizione degli utili risulti più appropriato.¹⁵⁵

2.5 La proposta di Direttiva COM (2018) 148 *final* – del 21.03.2018 sulla “*Interim Web Tax*”

La seconda proposta di Direttiva, formulata dalla Commissione Europea, conseguente ed indipendente dalla prima ha ad oggetto una prima strutturazione della cosiddetta “*Interim Web Tax*”; in particolare, l’articolo 1 della proposta esplicita la volontà della stessa di introdurre un sistema comune d’imposta (ISD) sui profitti ottenuti dalla fornitura di determinati servizi digitali.¹⁵⁶ Di seguito il relativo dettato normativo:

*“La presente direttiva istituisce il sistema comune d’imposta sui servizi digitali («ISD») applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali.”*¹⁵⁷

E’ opportuno analizzare la suddetta proposta di tassazione digitale a partire dagli elementi qualificanti un’imposta stessa; per quel che concerne il presupposto della *Interim Web Tax*, nel Considerando della seconda proposta, al punto n.7, viene opportunamente specificato che non tutti bensì alcuni servizi digitali generano ricavi assoggettabili alla fattispecie fiscale di cui tratta la seconda proposta di direttiva, ed inoltre prosegue

¹⁵³ Ibidem., Articolo 5, comma 5.

¹⁵⁴ Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 147 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 5, comma 6.

¹⁵⁵ Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell’economia digitale”, Fondazione Bruno Visentini.

¹⁵⁶ Ibidem.

¹⁵⁷ Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 148 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 1.

specificando che in tal senso assumono particolare rilevanza quei servizi in cui gli utenti giocano un ruolo significativo nel processo di creazione del valore.¹⁵⁸

Il dettato normativo dell'articolo 3 esplicita, al comma 1, quali ricavi, generati da un'entità, siano propriamente identificati come "*Taxable revenues*":

"I ricavi derivanti dalla fornitura di ciascuno dei seguenti servizi da parte di un'entità sono considerati «ricavi imponibili» ai fini della presente direttiva:

(a) la collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia;

(b) la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti;

*(c) la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali."*¹⁵⁹

È opportuno specificare che la proposta di direttiva, al comma 1 dell'articolo 2, identifica come entità "*qualsiasi persona giuridica o istituto giuridico che svolge la propria attività attraverso una società o una struttura trasparente a fini fiscali*".¹⁶⁰

Sono quindi considerati tassabili, ai fini della proposta di direttiva, i profitti generati, da un'impresa, mediante la creazione e diffusione su un'interfaccia digitale di una pubblicità mirata agli utenti dell'interfaccia stessa; laddove, all'articolo 2 comma 3 la proposta di direttiva specifica che per "interfaccia digitale" si intende qualsiasi tipologia di software, inclusi i siti web o una parte di essi, sono inoltre incluse nella definizione di interfaccia digitale le applicazioni, anche mobili, utilizzabili dagli utenti del servizio. Inoltre, al quarto comma dello stesso articolo 2, viene evidenziato che con il termine "utente" viene inclusa qualsiasi persona o impresa. Sono, in aggiunta, rilevanti ai fini fiscali sia i ricavi conseguiti da un'impresa a seguito della messa a disposizione per i suoi utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli stessi di entrare in contatto e che può inoltre favorire le transazioni di beni o servizi tra di loro; sia, la raccolta e la vendita, da parte dell'impresa, dei dati dei propri utenti che gli stessi mettono a disposizione una volta avuto accesso ad una specifica interfaccia digitale, oppure i dati raccolti e venduti dalla società a fronte delle attività che gli stessi utenti svolgono all'interno della piattaforma.¹⁶¹

Prendendo in considerazione la lettera *b* dell'articolo 3 comma 1 sopra riportato, il comma 4 dello stesso articolo elenca invece le attività economiche non ricomprese all'interno di questo gruppo ai fini dell'applicazione della proposta di direttiva:

"Il paragrafo 1, lettera b), non comprende:

¹⁵⁸Ibidem.

¹⁵⁹Commissione Europea., "Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali", Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 148 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 3, comma 1.

¹⁶⁰Ibidem., Articolo 2, comma 1.

¹⁶¹Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., "La tassazione dell'economia digitale", Fondazione Bruno Visentini.

(a) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui fine esclusivo o principale consista nella fornitura agli utenti, da parte dell'entità che mette a disposizione l'interfaccia, di contenuto digitale o di servizi di comunicazione o di servizi di pagamento;

(b) la fornitura da parte di una sede di negoziazione o di un internalizzatore sistematico di uno dei servizi di cui alla direttiva 2014/65/UE, allegato I, sezione A, punti da 1) a 9);

(c) la fornitura da parte di un fornitore di servizi di crowdfunding regolamentati di uno dei servizi di cui alla direttiva 2014/65/UE, allegato I, sezione A, punti da 1) a 9), o di un servizio consistente nell'agevolazione della concessione di prestiti.”¹⁶²

Inoltre, dalla lettera c dell'articolo 3 comma 1, è esclusa la trasmissione dei dati da parte degli stessi soggetti, come anche delineato all'interno del sesto comma dell'articolo 3.

Infine, i commi 7 ed 8 disciplinano la circostanza in cui più imprese operino nell'ambito di un gruppo, tenuto quindi a redigere un bilancio consolidato. In particolare, la proposta di direttiva fornisce una definizione, al secondo comma dell'articolo 2, di “gruppo consolidato ai fini della contabilità finanziaria”, nello specifico questo concetto coincide con “*tutte le entità pienamente incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria (IFRS) o a un sistema nazionale di informativa finanziaria;*”¹⁶³

Rispettivamente, in base a quanto previsto dal comma 7 dell'articolo 3, i ricavi conseguiti a fronte della fornitura, da parte di un'impresa appartenente ad un gruppo, di uno dei servizi digitali espressamente elencati al comma 1 dello stesso articolo 3, ad un'altra impresa appartenente al medesimo gruppo, non sono considerati tassabili ai fini dell'applicazione di quanto disposto all'interno della seconda proposta di direttiva. Dall'altro lato, al fine di prevenire eventuali comportamenti elusivi o evasivi, il comma 8 dell'articolo 3 dispone che qualora una società, facente parte di un gruppo, fornisca ad un soggetto non facente parte del gruppo, uno dei servizi digitali previsti dal comma 1 dello stesso articolo, mentre i profitti conseguiti da questa operazione sono conseguiti da un'altra impresa facente parte dello stesso gruppo, allora suddetti ricavi, ai fini dell'applicazione della seconda proposta di direttiva, sono considerati ottenuti dalla prima entità che ha fornito il servizio.¹⁶⁴

Per quel che riguarda, invece, l'individuazione del soggetto passivo dell'imposta in esame, si fa riferimento all'articolo 4, il quale innanzitutto specifica che il contribuente debba essere identificato tenuto conto del periodo d'imposta che in base al comma 1 dell'articolo 2 della proposta di direttiva, coincide con l'anno civile. Inoltre, il soggetto passivo dell'*Interim Web Tax*, per essere considerato tale, deve presentare i due requisiti riportati al comma 1 dell'articolo 4, il quale dispone quanto segue:

¹⁶²Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 148 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 3, comma 4.

¹⁶³Ibidem., Articolo 2, comma 2.

¹⁶⁴Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell'economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

“Si intende per «soggetto passivo», con riguardo a un periodo d’imposta, qualsiasi entità che soddisfa entrambe le condizioni seguenti:

(a) l’importo totale dei ricavi a livello mondiale dichiarati dall’entità per l’esercizio finanziario pertinente supera 750 000 000 EUR;

(b) l’importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall’entità nell’Unione durante l’esercizio finanziario pertinente supera 50 000 000 EUR.”¹⁶⁵

Di conseguenza, ai sensi di quanto appena esposto, è tenuta a pagare l’imposta in esame qualsiasi entità che abbia dichiarato un ammontare totale di ricavi, a livello mondiale e per l’esercizio finanziario di pertinenza, superiore a 750.000.000 di euro; inoltre, la sommatoria dei ricavi imponibili conseguiti dalla stessa entità all’interno dell’Unione Europea, nell’esercizio di riferimento, deve essere superiore a 50.000.000 di euro.

Le motivazioni che hanno spinto il legislatore europeo a fissare questi due, rilevanti, parametri dimensionali sono rinvenibili nel Considerando ancillare alla proposta di direttiva.

In particolare, in base a quanto delineato all’interno del numero 23 del Considerando, il primo dei due requisiti sopra citati ha come obiettivo fondamentale quello di delimitare il perimetro di applicazione dell’imposta in esame alle sole multinazionali, ovvero quelle imprese aventi dimensioni significative, le quali in genere godono di un forte potere di mercato e di una posizione dominante e soprattutto che dipendono da una vasta rete di utenti. Si tratta in particolar modo di quelle società che necessitano di un forte contributo da parte dei propri utenti nel fornire i servizi digitali propri del loro modello di business, ovvero è fondamentale la creazione di valore da parte dei propri clienti affinché le stesse riescano a generare i ricavi desiderati.

Per queste entità, risulta essere particolarmente significativo il divario tra il luogo dove viene tassato il reddito ed il luogo dove invece le stesse creano valore, proprio questa circostanza ha spinto il legislatore europeo a focalizzare la propria attenzione su questa tipologia imprenditoriale.

È possibile quindi concludere che la scelta di questo requisito patrimoniale è tesa a conferire maggior certezza giuridica, per le varie autorità fiscali nazionali, nel definire se un’impresa di questo tipo è o meno tenuta a versare l’imposta oggetto della proposta di direttiva.

In aggiunta, fissando la sopra citata soglia minima di ricavi totali, il legislatore europeo voleva anche escludere le imprese di piccole dimensioni e le *start-up*, per le quali gli oneri connessi al versamento dell’imposta in esame potrebbero avere un effetto eccessivamente negativo.

Proseguendo, per quel che riguarda il secondo requisito dimensionale, il punto numero 24 del Considerando evidenzia innanzitutto la volontà della Commissione Europea di definire un criterio generale valido per tutti i Paesi membri al fine di escludere le differenze nelle dimensioni di mercato esistenti all’interno dell’Unione Europea. Inoltre, il legislatore europeo, fissando un valore soglia di 50 milioni di ricavi imponibili si proponeva

¹⁶⁵Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali”, Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 148 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 4, comma1.

come obiettivo ultimo quello di delimitare il campo di applicazione dell'imposta in esame alle imprese aventi una significativa presenza digitale all'interno dell'Unione Europea a fronte dei ricavi ottenuti.¹⁶⁶

Inoltre, sempre con riguardo al soggetto passivo dell'imposta in esame, l'ultimo comma dell'articolo 4 prevede una specifica per i gruppi di società:

“Se l'entità di cui al paragrafo 1 appartiene a un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria, tale paragrafo si applica invece ai ricavi a livello mondiale dichiarati dal gruppo nel suo insieme e ai ricavi imponibili ottenuti all'interno dell'Unione dallo stesso.”¹⁶⁷

Per cui, in presenza di un gruppo di società, si fa riferimento all'ammontare totale dei ricavi dichiarati a livello mondiale dal gruppo ed al totale dei ricavi imponibili conseguiti dall'intero gruppo all'interno dell'Unione Europea, nell'applicare i due criteri dimensionali previsti dalla proposta di direttiva.

Dopo aver esaminato il presupposto ed il soggetto passivo dell'*Interim Web Tax*, rimangono la base imponibile e l'aliquota.

Per quel che concerne la base imponibile, innanzitutto è opportuno specificare che viene perseguito una sorta di principio di competenza in quanto in base al quinto comma dell'articolo 4 i profitti tassabili si considerano ottenuti da un'entità, ai fini dell'applicazione dell'imposta in esame, nel momento in cui diventano esigibili a prescindere dalla loro manifestazione finanziaria, ovvero se sia effettivamente avvenuto il loro pagamento.

L'articolo 5 invece disciplina le i criteri per l'individuazione del luogo in cui si considera realizzato il presupposto dell'imposta ed i criteri per ripartire la base imponibile delle imprese fra i vari Stati membri dell'Unione Europea.

Di base, i ricavi che un'entità ottiene a fronte dell'interazione tra i propri utenti e la propria interfaccia digitale, rappresentano la base imponibile ai fini dell'applicazione dell'*Interim Web Tax*.¹⁶⁸

In base a quanto disposto dal primo comma dell'articolo 5:

“Ai fini della presente direttiva i ricavi imponibili ottenuti da un'entità in un periodo d'imposta sono considerati ottenuti in uno Stato membro in tale periodo d'imposta se gli utenti di tale servizio imponibile si trovano in tale Stato membro in detto periodo d'imposta. Il primo comma si applica a prescindere dal fatto che tali utenti abbiano contribuito finanziariamente a generare tali ricavi.”¹⁶⁹

Di conseguenza, i profitti tassabili, conseguiti da un'entità, si considerano prodotti all'interno di uno specifico Stato membro se risultano situati sul territorio dello stesso gli utenti del servizio digitale, a prescindere dal loro contributo finanziario alla generazione dei ricavi da parte dell'impresa.

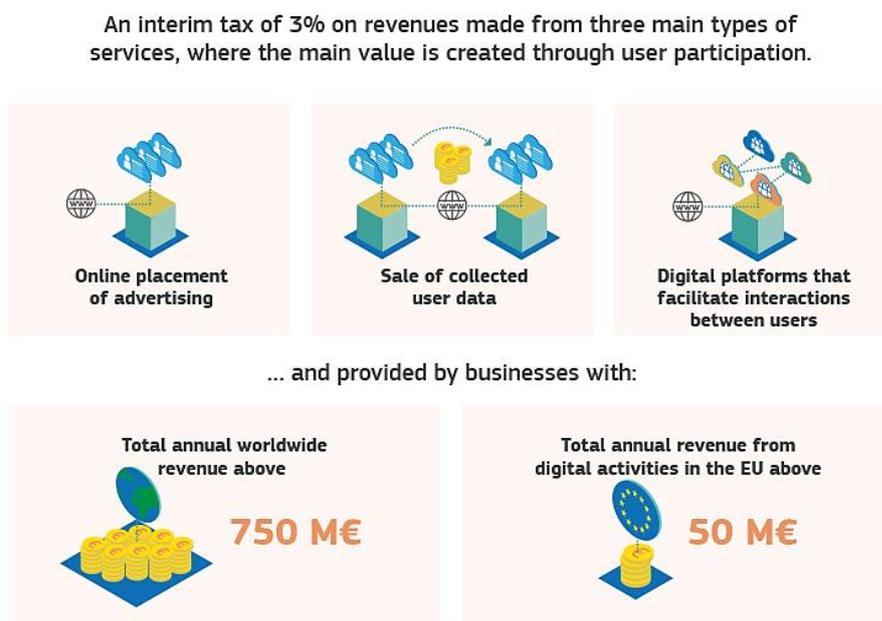
¹⁶⁶Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell'economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

¹⁶⁷Commissione Europea., “Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali”., Bruxelles, 21-03-2018 COM (2018) 148 final., 2018/0072 (CNS)., Articolo 4, comma 6.

¹⁶⁸Tommaso Di Tanno., Fabio Marchetti., “La tassazione dell'economia digitale”., Fondazione Bruno Visentini.

¹⁶⁹ Ibidem., Articolo 5, comma 1.

Infine, per quel che riguarda l'aliquota dell'imposta in esame, in base all'articolo 8 della proposta di direttiva è prevista un'aliquota unica per tutti i Paesi membri pari al 3%.



170

Nonostante questa prima proposta di *Web Tax* a livello europeo, voluta fortemente a causa dell'assenza di un'iniziativa univoca a livello globale in sede OCSE, alcuni Paesi membri si sono fortemente opposti alla ISD europea e questo ha portato alcuni Stati a adottare delle soluzioni a livello nazionale, primi fra tutti la Francia e l'Italia.

2.6 *Digital Tax* italiana: caratteristiche e criticità

La legge di bilancio del 2020 ha introdotto, in Italia, la *Digital Tax*, la quale era comunque presente nelle leggi di bilancio del 2018 e del 2019 ma la sua attuazione è stata rimandata per problemi tecnici.

Nonostante la sua effettività sia riconducibile unicamente all'anno scorso (2020), in realtà in Italia si è ampiamente discusso della necessità di tassare adeguatamente i colossi digitali già a partire dal 2013, è opportuno quindi ripercorrere brevemente la "cronistoria" che ha accompagnato la definizione della tassa digitale italiana sino ad oggi (2021).

Nel 2013, infatti, venne introdotto un emendamento alla legge di stabilità 2014 (L. 147/2013) che prevedeva una prima bozza di *Web tax* italiana, all'epoca definita *Google tax*, qualificando l'Italia come il primo Paese a prendere un'iniziativa in tal senso vista l'assenza di una vera e propria risposta a livello Europeo.

¹⁷⁰European Commission web site., "Fair Taxation of the Digital Economy".

All'epoca, la nuova tassa digitale prevedeva sostanzialmente che le grandi *Big Tech*, operative anche sul suolo italiano, dovessero possedere anche la Partita Iva italiana.

In questo modo si cercava di contrastare le pratiche elusive delle multinazionali digitali, la maggior parte delle quali esercitavano, ed esercitano tuttora, il proprio *business* mediante un gruppo di società strettamente correlate, in funzione del quale riuscivano a spostare i profitti realizzati in giurisdizioni a fiscalità agevolata come l'Irlanda. Di contro, imponendo loro di possedere anche una Partita Iva italiana si auspicava che i ricavi realizzati sul territorio italiano, provenienti principalmente dall'*e-commerce*, dai giochi *online* e dalla vendita di pubblicità, risultassero fatturati sul territorio italiano e quindi potessero essere sottoposti, in questo modo, a prelievo fiscale.

All'epoca, le principali critiche mosse a questa prima bozza di tassa digitale riguardavano la sua probabile incompatibilità con quanto previsto a livello europeo in tema di libera circolazione di beni e servizi.

Nel 2013, inoltre, venne anche approvato dalla commissione bilancio l'emendamento dell'allora esponente del PD Stefano Covello finalizzato soprattutto a garantire una maggiore tracciabilità dei servizi digitali; in particolare, l'emendamento prevedeva che: *“l'acquisto di servizi di pubblicità on-line e di servizi ad essa ausiliari deve essere effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario o postale dal quale devono risultare anche i dati identificativi del beneficiario”*.

Tuttavia, la *Google Tax italiana*, fin qui esposta, venne inizialmente rimandata ma poi definitivamente abrogata con il decreto legislativo 16/2014, convertito nella legge n.68/2014.¹⁷¹

Un secondo tentativo, da parte del legislatore italiano, è stato perseguito nel 2017, con il decreto legislativo 50/2017, ma, in questo caso non è possibile parlare propriamente di una *web tax* quanto piuttosto di un “procedimento di *disclosure* tra stabili organizzazioni”.

Il terzo tentativo rappresenta indubbiamente il più incisivo, rispetto ai due precedentemente esposti, in quanto nella legge di Bilancio del 2018 è stata prevista l'introduzione di una tassa digitale, definita “imposta sulle transazioni digitali”, che avrebbe dovuto pesare sulle entità operanti nel settore B2B, *business to business*, le quali avrebbero dovuto essere assoggettate ad un'aliquota al 3% applicata sui ricavi ottenuti a fronte dei servizi digitali offerti, al netto dell'Iva.

In realtà, neanche questa tassa digitale è mai entrata effettivamente in vigore, in quanto non è mai stata data attuazione al relativo decreto ministeriale attuativo, il quale avrebbe dovuto essere emanato entro il 30 aprile del 2018.

Il quarto tentativo, infine, rispetto ai casi sopra elencati è rappresentato dalla previsione, nella legge di Bilancio del 2019, di una vera e propria “imposta sui servizi digitali”, ovvero una vera e propria tassa che grava sulle società operanti nel settore digitale.¹⁷²

¹⁷¹Il Fatto Quotidiano., “Legge di Stabilità, approvata la Google tax. I giganti del web apriranno la partita Iva”, 13-12-2013.

¹⁷²Rivista di Diritto Tributario., “Il percorso (incerto) della c.d. web tax tra modelli internazionali ed europolitani di tassazione della digital economy”, Antonio Perrone., 30-08-2019.

È opportuno precisare che la proposta di tassazione digitale prevista nella legge di Bilancio del 2018 è stata abrogata anche perché nello stesso anno la Commissione Europea ha emanato la direttiva sulla *Interim Web Tax*, di cui si è discusso nel paragrafo precedente, che i Paesi membri, tra cui appunto l'Italia, avrebbero dovuto recepire nella propria legge di bilancio per il 2019, la quale ha quindi abrogato la precedente imposta sulle transazioni digitali.

Tuttavia, la nuova imposta sui servizi digitali presente nella legge di bilancio del 2019 è entrata effettivamente in vigore solo lo scorso anno, nel 2020, a causa di problematiche, anche in questo caso, legate alle relative disposizioni attuative previste entro il 30 aprile 2019.

Così come è stato fatto nel precedente paragrafo con la proposta di tassazione europea, anche in questo paragrafo si procederà analizzando l'imposta sui servizi digitali italiana analizzando i quattro elementi qualificanti di un'imposta: presupposto, soggetto passivo, aliquota e base imponibile.

Per quel che riguarda i soggetti passivi dell'imposta in esame, sono tenute al versamento dell'imposta sui servizi digitali le entità che, nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa, possiedono ambedue i criteri dimensionali opportunamente previsti dal legislatore:

- 1) il totale dei ricavi conseguiti, ovunque essi siano realizzati, deve essere almeno pari a 750 milioni di euro;
- 2) il totale dei ricavi conseguiti a fronte della fornitura di servizi digitali e realizzati sul territorio italiano deve essere almeno pari a 5,5 milioni di euro.

Qualora si faccia riferimento ad un gruppo di società, i requisiti dimensionali sopra riportati devono essere verificati con riferimento all'intero gruppo.

Inoltre, nell'eventualità in cui i criteri dimensionali sopra riportati risultino verificati in corrispondenza di entità non residenti, prive sia di una stabile organizzazione sul territorio italiano sia di un numero identificativo ai fini Iva, è previsto quanto segue:

- le obbligazioni connesse all'imposta sui servizi digitali si considerano imputate in capo alle entità residenti nel territorio italiano e facenti parte del medesimo gruppo dei soggetti non residenti sopra citati;
- inoltre, i soggetti non residenti sono obbligati a richiedere, ai fini dell'imposta sui servizi digitali, un numero identificativo all'Agenzia delle Entrate.

Il legislatore italiano, prevedendo l'imposta in esame, si proponeva di tassare i servizi digitali forniti dalle multinazionali digitali; inoltre, i profitti conseguiti a fronte di suddetti ricavi si considerano imponibili, durante il periodo d'imposta ovvero l'anno solare, se l'utente fruitore del servizio è situato sul territorio italiano nel medesimo arco temporale considerato.

In particolare, con il termine "servizi digitali" faceva riferimento:

- alla pubblicità veicolata per mezzo di un'interfaccia digitale ed indirizzata agli utenti fruitori della medesima piattaforma; ai fini dell'imponibilità di questo servizio è necessario che la pubblicità

veicolata dall'impresa figure sul dispositivo dell'utente quando entrambi sono situati sul territorio italiano.

- Al caso in cui un'impresa fornisca ai propri clienti un'interfaccia digitale multilaterale finalizzata a metterli in contatto ed a semplificare le eventuali transazioni di beni e servizi tra gli stessi; ai fini dell'imponibilità di questo servizio, per quanto riguarda la cessione diretta di beni o servizi tramite un'apposita interfaccia digitale multilaterale, è necessario che l'utente faccia uso di un dispositivo localizzato sul territorio italiano per portare a termine la transazione, durante il periodo d'imposta. Inoltre, per tutti gli altri possibili servizi connessi ad una piattaforma digitale multilaterale diversa da quella sopra indicata, è necessario verificare che l'utente risulti titolare di apposito conto corrente, durante il periodo d'imposta o anche solo una parte di esso, che consenta allo stesso di accedere all'interfaccia digitale e che sia stato aperto mediante un dispositivo localizzato sul territorio italiano.
- L'utilizzo e la diffusione dei dati degli utenti che l'impresa riesce a raccogliere a seguito dell'accesso, da parte degli stessi, sulla propria interfaccia digitale. In questo caso, ai fini dell'imponibilità del servizio, l'utente deve aver utilizzato un dispositivo localizzato sul territorio italiano per accedere all'interfaccia digitale, durante il periodo d'imposta in corso o quello precedente; inoltre, i dati raccolti devono essere trasmessi durante il periodo d'imposta in cui è dovuta la tassa digitale.

L'imposta sui servizi digitali italiana prevede inoltre un'aliquota del 3% da applicare sui profitti conseguiti al lordo dei costi sostenuti ma al netto dell'Iva e delle altre imposte indirette.¹⁷³

È possibile quindi concludere che l'imposta in esame non è stata prevista, dal legislatore italiano, quale fattispecie sostituiva delle già vigenti imposte sul reddito; piuttosto, è stata pensata quale un'imposta indiretta aggiuntiva finalizzata ad assoggettare a tassazione i ricavi nati dall'interazione tra gli utenti e le interfacce digitali che le *Big Tech* utilizzano per esercitare la propria attività d'impresa, prendendo come punto di riferimento sempre quello del principio di territorialità con riferimento alla localizzazione degli utenti stessi e dei loro dispositivi quali mezzi per accedere alle piattaforme digitali.¹⁷⁴

L'imposta sui servizi digitali italiana è entrata effettivamente in vigore il primo gennaio 2020 e dalla trattazione fin qui esposta possiede caratteristiche simili alla *Web Tax* proposta dalla Commissione Europea, descritta nel paragrafo precedente.

Così come nel caso europeo, anche il legislatore italiano ha cercato di limitare l'ambito applicativo dell'imposta in esame alle sole *Big Tech*, come *Google*, *Amazon* o *Facebook*, tentando quindi di evitare che la stessa tassa potesse avere un impatto negativo e disincentivante sulle piccole imprese tradizionali.

Ad esempio, tra i profitti assoggettati a tassazione sono stati esclusi quelli derivanti dalla concessione di servizi bancari digitali, evitando in questo modo di tassare eccessivamente i bonifici *online* e sono stati anche esclusi

¹⁷³ Assolombarda., "Legge di bilancio 2019 – L'imposta sui servizi digitali"

¹⁷⁴ M. Milillo, R. Loiero., "Finanza pubblica, politica ed istituzioni. Un approccio moderno alla scienza delle finanze.," 2019 Pearson Italia – Milano, Torino.

i ricavi conseguiti, dai produttori, a fronte delle vendite *on-line* dei propri beni o servizi, in caso contrario una piccola impresa che si serve della piattaforma di *Amazon* per vendere il proprio prodotto sarebbe stata penalizzata rispetto ad una grande multinazionale che può usufruire del proprio sito *web*; peraltro, assoggettare a tassazione i siti *on-line* delle imprese nazionali è contrario all'obiettivo stesso perseguito dal legislatore italiano con la previsione di un'imposta sui servizi digitali.

Nella legge di bilancio 2020, inoltre, è stato disposto che l'imposta deve essere versata entro il 16 Febbraio dell'anno solare successivo rispetto al periodo di competenza dei profitti tassabili.

Inoltre, la Relazione Tecnica allegata alla legge di bilancio stimava, già per l'anno in questione, un gettito fiscale in entrata pari a 708 milioni.

A fronte delle caratteristiche fin qui delineate in merito alla *Digital Tax* italiana, è opportuno mettere in risalto talune sue criticità.

In primo luogo, al pari della *Web Tax* proposta a livello europeo, la tassa digitale italiana è un'imposta sul fatturato ed in quanto tale è molto probabile che alla fine gravi sugli utenti finali andando così ad impattare negativamente sulle piccole e medie imprese "tradizionali" italiane; potenzialmente, perseguendo lo stesso filo logico, potrebbe anche dimostrarsi, in futuro, un deterrente allo sviluppo in chiave digitale dell'economia italiana. Inoltre, sin dalle prime proposte sia a livello nazionale che internazionale, la *Web Tax* ha costituito motivo di critica e dibattito da parte degli USA e parallelamente anche da parte della Cina, posto che gran parte delle *Big Tech* attualmente operanti sul mercato mondiale hanno sede proprio in quei territori. Di conseguenza, dalle relative giurisdizioni la previsione di una tassa sui servizi digitali è stata interpretata come l'imposizione di un dazio o comunque un fattore discriminante nei confronti delle stesse.

Non a caso i rapporti commerciali tra l'Europa e l'amministrazione Trump si sono inaspriti a seguito della proposta di direttiva da parte della Commissione Europea del 2018; l'attenzione del governo americano è stata poi rivolta, in particolar modo, nei confronti dell'Italia e della Francia, i primi Stati a prevedere una vera e propria tassa digitale.

Un'altra criticità dell'imposta sui servizi digitali riguarda la tutela della *privacy* degli utenti. Il legislatore italiano ha opportunamente disposto che ai fini dell'imposizione fiscale, i soggetti passivi debbano tracciare e le transazioni effettuate con gli utenti del proprio servizio; questo è possibile in quanto i clienti finali per accedere all'interfaccia digitale messa a disposizione dall'impresa utilizzano mezzi quali lo *smartphone* o il *personal computer* situati sul territorio italiano. Inoltre, in base a quanto disposto dal comma 40bis della legge di bilancio 2020, l'indirizzo di protocollo *internet* o indirizzo IP e qualsiasi altro strumento di geolocalizzazione consente di verificare che effettivamente un dispositivo elettronico sia situato in Italia.

Tuttavia, in virtù della tutela della *privacy*, gli utenti possono modificare le impostazioni del loro dispositivo scegliendo così di non essere geolocalizzati. Tecnicamente i grandi passi avanti condotti in campo tecnologico consentirebbero comunque alle imprese di geolocalizzare i propri clienti ma sarebbe una chiara violazione della loro *privacy*.

In aggiunta, il presupposto impositivo della localizzazione in Italia incontra dei limiti laddove non sempre essere “geolocalizzato” in un posto includa anche l’essere residente in quello stesso territorio; ad esempio, potrebbe anche succedere che un’impresa francese sia tenuta a versare l’imposta sui servizi digitali poiché la sua pubblicità è figurata sul dispositivo di un turista cinese che in quel momento si trovava sul territorio italiano.

Un’ulteriore criticità della *Digital Tax* italiana risiede nel fatto che la stessa assoggetta ad imposizione, in virtù delle caratteristiche sopra esposte, non solo le grandi *Big Tech*, ma anche alcune multinazionali italiane soprattutto i grandi Gruppi operanti nel settore della telecomunicazione come Mediaset o RCS. Per cui, verrebbe ad esempio tassata anche la pubblicità veicolata dalle concessionarie di questi gruppi e situate sul territorio italiano, il problema è che le stesse versano già le imposte in Italia per cui la tassa sui servizi digitali andrebbe a costituire una sovrattassa.

Inoltre, risultava sovrastimato il gettito fiscale attribuito alla *Digital Tax italiana* (708 milioni) e previsto dalla Relazione Tecnica corredata alla legge di Bilancio del 2019. Basti pensare che l’ammontare totale di entrate attese dalla *web tax* francese è pari a 500 milioni e le statistiche raccolte dall’indice DESI, di cui si è discusso nel primo capitolo, mostrano come la Francia sia un Paese decisamente più digitalizzato dell’Italia. In particolare, la stima del gettito in entrata viene effettuata a partire dalle previsioni della Commissione Europea sulle entrate derivanti dalla *Interim Web Tax*, le quali risultano pari a 4,7 miliardi per l’intera Unione Europea; a partire da questo dato, viene aggiunta la quota del Pil italiano che risultava essere pari all’11,2% nel 2016; infine vengono aggiunti i profitti derivanti dalla trasmissione dei dati degli utenti.

In virtù della procedura fin qui esposta, nella Relazione Tecnica si era stimato, per il 2020, un gettito fiscale di 708 milioni, tuttavia questa stima risultava eccessiva andando a considerare le statistiche relative al settore *e-commerce* ed al settore delle pubblicità in Italia.

In particolare, l’Osservatorio *eCommerce* B2C del politecnico di Milano ha stimato che il settore del commercio elettronico in Italia vale 31 miliardi; da questa cifra totale va sottratto il valore delle vendite dirette, ovvero che non necessitano dell’intermediazione di piattaforme digitali come Amazon e le vendite effettuate da entità che non possiedono i due requisiti dimensionali previsti dall’imposta sui servizi digitali.

Per quel che riguarda invece il valore delle vendite effettuate per mezzo dell’intermediazione delle piattaforme, soggetto ad imposizione digitale, vale circa il 50% del valore totale del settore del commercio elettronico italiano quindi circa 15 miliardi. Infine, è possibile prendere come punto di riferimento la media dei possibili compensi delle piattaforme digitali pari al 10%.

Alla luce di quanto fin qui esposto, la base imponibile della *Digital Tax* italiana sul settore del commercio elettronico ammonta a circa 1,5 miliardi; applicando l’aliquota del 3% le entrate sono pari a 45 milioni.

Per quanto riguarda invece il fatturato prodotto dalla pubblicità *online*, dalle stime condotte si evince che esso ammonta a circa 17,5 miliardi in totale, di questo 1,2 miliardi è l’ammontare assoggettato alla *Digital Tax* italiana, per cui applicando un’aliquota del 3% le entrate fiscali risultano pari a 81 milioni.

Alla luce delle criticità fin qui esposte è probabile che l'imposta italiana sui servizi digitali verrà opportunamente emendata in futuro.¹⁷⁵

¹⁷⁵Osservatorio dei Conti Pubblici Italiani (OCPI), “La web tax italiana: prospettive e problemi”., Beatrice Bonini e Giampaolo Galli., 25-01-2020.

Capitolo terzo: La *Web Tax* sul panorama internazionale

3.1 *Web Tax* europea: opposizioni e criticità

La tassa digitale al 3% proposta dalla Commissione Europea nel 2018 non ha tuttavia trovato applicazione ed è proprio la mancanza di una soluzione a livello europeo che ha spinto alcuni Paesi membri come l'Italia o la Francia a provare a dare delle risposte, nell'ambito della tassazione digitale, a livello nazionale.

La *Web Tax* europea da un lato ha subito decisive opposizioni sia da alcuni Stati europei che al di fuori dell'Europa, in particolar modo dagli USA durante l'amministrazione Trump; in più, la proposta della Commissione Europea presentava alcune criticità che è opportuno mettere in luce.

In primo luogo, la *Web Tax* europea rischiava di diventare un deterrente allo sviluppo in chiave digitale dell'economia europea, questo perché è stata pensata come un'imposta indiretta, al pari dell'Iva, che va quindi inevitabilmente ad incidere sulle tasche del consumatore finale. Tra l'altro, i servizi digitali che la *Web Tax* si propone di assoggettare a prelievo fiscale, ovvero i ricavi derivanti dalle campagne pubblicitarie e tutte le attività in cui gli utenti del servizio giocano un ruolo chiave mettendo a disposizione i loro dati, sono già assoggettate a tassazione ovvero le società interessate dalla fornitura di suddetti servizi sono già tenute al versamento dell'Iva che grava sugli stessi. Per cui, così come è stata pensata dalla Commissione Europea, la tassa digitale avrebbe dovuto colpire un "sottoinsieme" di servizi digitali e solo con riferimento ai rapporti intercorrenti tra le società.

Inoltre, è stata pensata come un'imposta sul fatturato ovvero una fattispecie fiscale che per sua natura non tiene in considerazione l'effettiva capacità contributiva di un soggetto passivo, di conseguenza rischiava di costituire un importante limite per quelle società che non riescono a generare utile.

In aggiunta, ai fini dell'imposta societaria, la *Web Tax* proposta dalla Commissione Europea rappresenta un costo deducibile; questo in virtù del fatto che l'intento primario dell'Europa è sempre stato quello di tassare unicamente gli utili derivanti dai servizi digitali offerti dalle *Big Tech* ed in molti casi questi rappresentano solo una frazione del loro fatturato.

Un'ulteriore criticità in merito alla tassa digitale europea è rinvenibile nella raccomandazione contenuta nel testo della Direttiva, in base alla quale è possibile consentire alle imprese di dedurre la *Web Tax* in esame, ai fini dell'imposta societaria, anche quando viene versata in un altro Paese membro. Qualora anche solo alcuni degli Stati membri non fossero d'accordo con quanto previsto dalla raccomandazione, si finirebbe per avallare una sorta di logica protezionistica e quindi si consentirebbe a questi stessi Paesi membri di imporre un dazio sulle società di tutti gli altri Stati europei. Ad esempio, risulterebbe più svantaggiata una società italiana che vende i propri servizi digitali in Francia senza possedere sullo stesso territorio francese una stabile organizzazione piuttosto che una società francese, sua *competitor*, che fornisce gli stessi servizi digitali in Francia.

A fronte di un contesto operativo quale quello appena descritto, il mercato europeo risulterebbe ancora più frammentato, una conseguenza questa contraria allo scopo stesso che la Commissione Europea intendeva perseguire definendo una tassa digitale, ovvero quello di rendere più omogeneo ed equo il mercato stesso.¹⁷⁶

Accanto alle criticità appena elencate, un ulteriore ostacolo all'introduzione della *Web Tax* proposta dall'Europa è rinvenibile nelle opposizioni mosse da alcuni Paesi membri, in particolare dall'Irlanda, dalla Danimarca e dalla Svezia.

Per quel che riguarda l'Irlanda, queste sono state le dichiarazioni del premier Leo Varadkar a seguito della proposta di Direttiva da parte della Commissione Europea:

“L'Irlanda è impegnata per una riforma globale della tassazione. Tuttavia crediamo che servano soluzioni globali. Pertanto, l'Unione europea dovrebbe aspettare che l'Ocse completasse il suo lavoro prima di decidere come agire”.

La motivazione alla base dell'opposizione di taluni Stati europei, tra cui in particolar modo l'Irlanda, sicuramente va ricercata nei vantaggi che gli stessi, in quanto paradisi fiscali, hanno potuto ottenere insieme alle multinazionali digitali che hanno artificiosamente spostato i propri utili in queste giurisdizioni fiscalmente favorevoli al fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali; Dublino, ad esempio, rappresenta una delle principali sedi delle più rinomate *Big Tech* attualmente operanti sul mercato, da *Google* a *Facebook*, garantendo una *corporate tax* del 12,5% sui profitti dalle stesse generati; interessanti, a riguardo, sono i dati raccolti dal Dipartimento delle Finanze irlandese. In particolare, tra il 2010 ed il 2016 l'80% del gettito fiscale proveniente dall'imposta societaria è stato corrisposto dalle multinazionali, mentre solo nel 2016 la metà di questi introiti originava dalle 20 più grandi società situate nel territorio irlandese. Infine, nel 2017 l'Irlanda ha incassato 8 miliardi di entrate provenienti dalla *corporate tax*, che rappresentano il 15% del gettito fiscale totale del Paese stesso.

L'opposizione dell'Irlanda così come di altri Paesi europei, aventi tipicamente la classifica di paradisi fiscali, è stata decisiva per l'introduzione della proposta europea per la cui approvazione è appunto necessaria l'unanimità degli Stati membri. Tuttavia, anche alcuni Paesi europei tendenzialmente favorevoli alla tassa digitale hanno “tentennato” nel dare la loro approvazione in materia, temendo di inasprire eccessivamente i rapporti con gli USA che di fatto rappresentano la sede originaria delle principali *Big Tech*.¹⁷⁷

Per quel che concerne le trattative con l'America, a metà dello scorso giugno 2020 il Segretario al Tesoro americano Steve Mnuchin sospese i negoziati in corso con l'OCSE ed inerenti alla tassazione delle multinazionali digitali e lo fece in particolar modo indirizzando una lettera ai ministri delle finanze dell'Italia, della Francia, della Spagna e della Gran Bretagna.

¹⁷⁶ Giampaolo Galli., Sergio Boccadutri., “Web tax, la proposta Ue è un passo avanti ma ha ancora troppi limiti”, Il Sole 24 Ore., 24-03-2018.

¹⁷⁷ Michele Pignatelli., “Entrate fiscali a rischio: ecco perché Dublino dice no alla web tax”, il Sole 24 Ore., 21-03-2018.

Le trattative tra l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico e l'America, nello specifico, riguardavano l'imposizione fiscale su quelle multinazionali che, in virtù dei loro *business model* digitali, sono in grado di vendere i propri beni e servizi in assenza di una stabile organizzazione o comunque tramite una presenza fiscale minima che, come più volte delineato nei capitoli precedenti, ha sempre costituito il principio in virtù del quale definire la potestà impositiva degli Stati. L'assenza, quindi, di un accordo internazionale ha portato alcuni Stati europei, tra cui l'Italia, a prendere delle iniziative nazionali proponendo una propria *digital tax* che non è stata vista con benevolenza dall'amministrazione americana, la quale ha invece categorizzato queste proposte di tassazione digitale come dei veri e propri dazi sui servizi digitali forniti dalle *Big Tech* americane; di conseguenza, più volte l'amministrazione Trump ha "minacciato" di rispondere a queste proposte di tassazione imponendo dei dazi sui prodotti e servizi esportati da questi stessi Paesi. Inoltre, così come ha affermato di recente lo stesso Paolo Gentiloni, questi stessi Paesi sono intenzionati a disciplinare la tassazione digitale anche in assenza di un accordo internazionale.

Le motivazioni alla base della scelta di interrompere i negoziati con l'OCSE sono rinvenibili nelle ultime proposte avanzate dalla stessa in materia di tassazione digitale.

Le proposte dell'OCSE, in particolare, si dividono in due pilastri essenziali, dove il primo fa riferimento al processo della digitalizzazione dell'economia e di conseguenza alle modalità con cui, alla luce dei recenti cambiamenti, allocare la potestà impositiva ed i diritti fiscali tra i vari Paesi; nel secondo pilastro, invece, viene disciplinato tutto quello che viene tralasciato nel primo.

Il primo pilastro, in merito alla ripartizione tra i vari Stati dei relativi diritti fiscali e dei profitti conseguiti dalle imprese transnazionali, introduce dei nuovi "nessi" o criteri sulla base dei quali operare queste ripartizioni. Come anche esposto nel precedente capitolo, i nuovi criteri sono rinvenibili nella significativa presenza economica di un'impresa all'interno di un determinato territorio, nel ruolo che gli utenti finali di un determinato servizio hanno ai fini della creazione di valore dell'impresa stessa ed infine il valore dei cosiddetti *intangible asset* fiscalmente categorizzati come *royalties*; criteri questo finalizzati a superare il principio tradizionale della stabile organizzazione.

Per quel che concerne la modalità con cui ripartire i diritti fiscali tra le varie giurisdizioni nazionali, l'OCSE ne ha individuate due, tra l'altro per certi versi simili al modello adottato dall'amministrazione americana.

Le due proposte dell'OCSE sopra citate disciplinano le modalità con cui ripartire i ricavi complessivi generati da un'impresa sulla base di una specifica formula definita "*apportionment formula*".

Uno dei due modelli proposti dall'OCSE è definito "*Modified residual profit split*" in base al quale dal profitto complessivo generato da una società viene separata la parte "non di *routine*", la quale viene poi ripartita tra i vari Stati in base al valore creato, ma non riconosciuto, dall'impresa sul territorio degli stessi. Nello specifico, i ricavi considerati "non ricorrenti" vengono individuati, sulla base di svariati metodi alternativi, fissando un tasso di ritorno normale sugli *asset* di un'impresa; per cui, tutto ciò che è al di fuori rispetto al tasso di ritorno normale viene categorizzato come profitto "non di *routine*".

Il secondo modello proposto dall'OCSE è definito “*Fractional apportionment*” la cui applicazione è essenzialmente uguale al primo modello sopra esposto con l'unica differenza che non opera alcuna distinzione tra profitto ricorrente e non ricorrente.

Un terzo modello proposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico è il “*Distribution-based*”, in funzione del quale alle varie giurisdizioni dei consumatori viene attribuita non solo la parte di profitto non ricorrente ma anche quella di *routine* prodotta dalla pubblicità e dalla distribuzione.

In aggiunta alle proposte dell'OCSE appena esposte, un ulteriore modello è stato previsto dal Fondo Monetario Internazionale definito “*Residual Profit Allocation*”, in base al quale i ricavi di routine prodotti dalle imprese vengono ripartiti tra i rispettivi Stati di origine, dove esercitano la propria attività e generano valore; mentre, la parte di profitti non ricorrente viene allocata in base ad una specifica formula.

Nel secondo pilastro, invece, l'OCSE ha proposto le seguenti soluzioni:

- 1) l'applicazione di una tassa minima sul reddito prodotto da un gruppo di imprese a meno che questo non sia già assoggettato ad un'aliquota superiore ad un certo valore soglia; lo scopo è quello di assicurare che il totale dei ricavi conseguiti da un gruppo di società sia effettivamente assoggettato a imposizione fiscale, disincentivando quindi sia le pratiche di trasferimento artificioso degli utili sia la competizione dannosa tra gli Stati per attrarre i profitti delle imprese.
- 2) L'applicazione di una tassa sui pagamenti che riducono la base imponibile, con lo scopo di limitare un'altra pratica elusiva posta in essere dalle imprese ovvero quella di erodere la propria base imponibile grazie ai trasferimenti effettuati tra società tra loro collegate; anche qui, l'applicazione della tassa è prevista laddove non venga già applicata un'aliquota minima. Inoltre, gli eventuali benefici fiscali previsti dalle convenzioni bilaterali tra Stati sono applicabili laddove siano sottoposti ad una tassazione minima.

Alla luce delle proposte OCSE appena elencate, il primo pilastro è stato inizialmente oggetto di disaccordo con l'amministrazione americana. Infatti, nel 2019 le trattative tra OCSE e gli USA erano già state interrotte dal Segretario al Tesoro americano Mnuchin il quale, sostanzialmente, chiedeva una rielaborazione del primo pilastro in forma di “*safe harbor*” o porto sicuro. Il rappresentante americano aveva esplicitato la sua volontà di trovare un accordo internazionale con il fine di rendere più certo ed equo il sistema fiscale internazionale, tuttavia si trovava in disaccordo con la previsione di un'imposta applicata ai servizi digitali forniti dalle multinazionali americane, ritenendola un dazio e quindi un elemento discriminante sulle transazioni commerciali statunitensi. Al contrario, Mnuchin aveva richiesto la previsione di un regime “*safe harbor*” quindi un “porto sicuro” per le società americane, in virtù del quale le imprese cosiddette “*eligible*”, ovvero che presentano determinati requisiti, hanno la facoltà di essere assoggettate ad un regime di regole più semplificato o addirittura hanno la possibilità di non applicare quanto previsto dalle regole generali.

In definitiva, la proposta del Segretario al Tesoro americano aveva come obiettivo ultimo quello di sottrarre dall'applicazione di un'eventuale tassa digitale alcune imprese americane, tuttavia questo ha costituito un significativo ostacolo alle trattative con l'OCSE posto che una situazione di questo tipo non rende il sistema

fiscale internazionale più equo e efficace ma al contrario è probabile che aumenti l'incertezza in merito e che renda ancora più impervio il percorso verso il raggiungimento degli obiettivi finali dell'OCSE.

Nella lettera inviata da Mnuchin a giugno 2020, gli Stati Uniti rimarcano la loro contrarietà alla previsione di eventuali imposte che assoggettano a tassazione esclusivamente le multinazionali digitali, sottolineando il fatto che questo obiettivo viene perseguito dal primo pilastro prevedendo dei cambiamenti sostanziali al sistema fiscale internazionale tradizionale, circostanza questa che non trova l'approvazione da parte dell'amministrazione americana, la quale ribadisce nel testo della lettera la previsione di un regime di “*safe harbor*” per le imprese americane.

Dall'altro lato, le proposte OCSE previste nel secondo pilastro, sopra descritte, non hanno incontrato nessun tipo di “ostacolo” nelle trattative con gli USA.

In definitiva, il principale punto di attrito con l'amministrazione Trump era rappresentato dal primo pilastro, il quale è fondamentalmente incentrato sul prelievo fiscale di una nuova categoria di contribuenti: le imprese digitali. Tuttavia, queste ultime possiedono la loro base centrale, nella maggior parte dei casi, sul territorio americano ed è proprio questo il punto sul quale gli USA fanno leva e rivendicano quindi il loro diritto esclusivo nell'assoggettare a tassazione i redditi prodotti da queste imprese. Dal canto suo, l'OCSE puntualizza la circostanza per la quale molte di queste multinazionali digitali riescono, oggi, a generare valore grazie al “contributo” degli utenti finali del loro servizio, spesso fruibile gratuitamente a fronte della corresponsione di dati personali; è proprio in virtù di questa circostanza che l'OCSE ha delineato dei nuovi criteri in base ai quali rilevare la presenza digitale significativa di un'impresa su un determinato territorio.

In definitiva, con la lettera inoltrata dal Segretario del Tesoro americano a giugno 2020 l'amministrazione americana sottolineava la necessità di sospendere e riformulare in seguito i negoziati in materia di tassazione digitale, posto che gli stessi avrebbero dovuto apportare significative modifiche al tradizionale sistema di tassazione internazionale, modifiche queste che non trovavano il favore degli USA in quanto considerate discriminanti per le società americane.¹⁷⁸

3.2 A quanto ammonta l'evasione fiscale delle *Big Tech*? – *Facebook* e *Google*

Nel 2020, l'OCSE ha pubblicato il report *Corporate Tax Statistics* nel quale l'elaborazione del gruppo *Tax Justice Network* evidenzia che ogni anno l'ammontare totale di entrate fiscali perse a causa dei comportamenti evasivi ed elusivi delle multinazionali è pari a 117 miliardi. Dato, questo, in linea con le precedenti statistiche in base alle quali il trasferimento artificioso degli utili in giurisdizioni che garantiscono una tassazione agevolata, ovvero i paradisi fiscali, comporta per le casse statali di tutto il mondo una perdita annuale di 500 miliardi di imposta societaria.

¹⁷⁸ Giampaolo Galli., Raffaella Palomba., “Digital tax: aggiornamento sulle trattative internazionali”., Osservatorio dei Conti Pubblici Italiani., 03-07-2020.

I membri del *Tax Justice Network* sono riusciti a mettere in luce i danni e le perdite causati dalla pianificazione fiscale aggressiva posta in essere dalle multinazionali ancora oggi, la loro ricerca statistica è stata agevolata dal *country-by-country report*, introdotto dal pacchetto BEPS, in virtù del quale le grandi società il cui fatturato è pari o superiore a 750 milioni di dollari sono tenute a rendere pubblici i dati ed i numeri delle attività portate avanti dalle stesse in ciascun diverso Stato, in precedenza invece era sufficiente che dichiarassero il valore della propria attività a livello globale.

Il fenomeno del trasferimento artificioso degli utili è stato fortemente attuato, negli ultimi tempi, da numerose multinazionali; si è infatti assistito allo spostamento di una massa consistente di denaro verso quei Paesi che garantiscono alle imprese aliquote fiscali minime se non completamente nulle, permettendo in questo modo a numerose grandi imprese di versare molte meno imposte di quelle dovute.

Volendo prendere in esame alcune statistiche, è opportuno analizzare i dati relativi ai 15 dei 26 Paesi presenti all'interno del rapporto formulato dall'OCSE del 2020 dove viene evidenziato che l'ammontare totale di ricavi conseguiti dalle multinazionali e trasferiti artificialmente verso paradisi fiscali è circa pari a 467 miliardi. In particolare, le giurisdizioni principali che ogni anno riescono ad attirare sul loro territorio i profitti sopra citati sono:

- i Paesi Bassi dove si registra un trasferimento di circa 95 miliardi;
- il territorio britannico delle Bermuda il quale “accoglie” circa 44 miliardi;
- Puerto Rico dove vengono trasferiti fino a 36 miliardi;
- Hong Kong la quale “riceve” circa 33 miliardi;
- Lussemburgo nel cui territorio le statistiche hanno evidenziato un ammontare di 32 miliardi.

In particolare, Regno Unito, Paesi Bassi, Lussemburgo e Svizzera sono stati individuati quali i 4 Stati principalmente responsabili del 72% del mancato gettito fiscale sull'imposta societaria a livello mondiale.

A riguardo, ad aprile 2020 gli esperti del *Tax Justice Network* hanno condotto una ricerca sulle multinazionali statunitensi ed hanno riscontrato come le stesse avessero spostato un ammontare pari a 115 miliardi dei profitti conseguiti nei quattro Paesi sopra citati, causando in particolare una perdita sul bilancio europeo pari a 27 miliardi di mancate entrate fiscali sull'imposta societaria.

Alla luce di quanto fin qui esposto, si potrebbe pensare che se da un lato numerose giurisdizioni di tutto il mondo subiscono le conseguenze negative di un ammontare insufficiente di entrate fiscali in virtù delle perdite sull'imposta societaria, dall'altro i paradisi fiscali che risultano invece la destinazione finale del trasferimento artificioso degli utili dovrebbero avvantaggiarsene significativamente. In realtà, le statistiche hanno evidenziato che dei 117 miliardi che le multinazionali riescono a sottrarre al Fisco, solo 14,8 miliardi entrano nelle casse statali dei paradisi fiscali sotto forma di imposta societaria; di conseguenza, la distorsione economica che i comportamenti elusivi delle multinazionali provocano ha una portata notevole.

Inoltre, fa riflettere sicuramente il fatto che i dati fin qui riportati sono stati estrapolati da 15 paesi sui 26 totali oggetti del *report* dell'OCSE, circostanza questa che mette ulteriormente in evidenza quanto l'impatto negativo dell'evasione fiscale, posta in essere dalle multinazionali, sulle casse statali di tutto il mondo abbia

un peso rilevante. A riguardo, gli esperti del *Tax Justice Network* hanno rilevato che complessivamente la quantità di utili trasferiti artificialmente ammonta a circa 1300 miliardi.¹⁷⁹

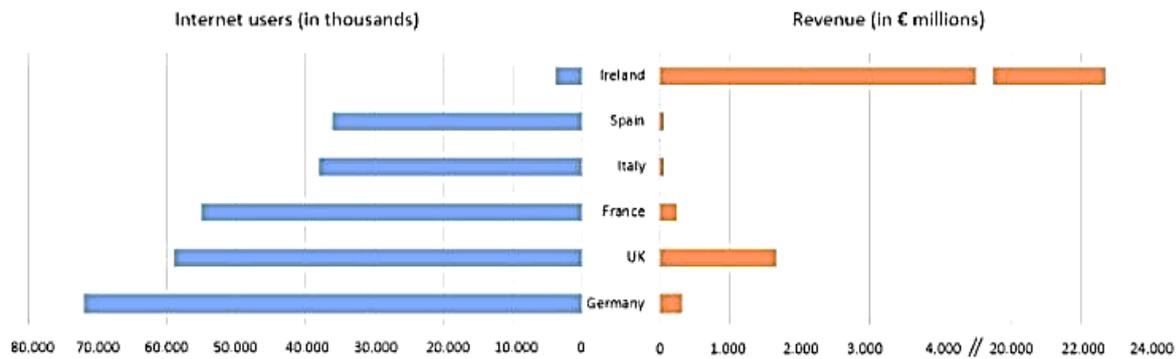
Un ulteriore documento da analizzare al fine di individuare quanto costa l'evasione fiscale delle *Big Tech* in termini di mancato gettito fiscale è la relazione “*Eu Tax revenue loss from Google and Facebook*”, pubblicata nel 2017 e di cui risulta co-autore Paul Tang, parlamentare europeo, la quale in particolare quantifica le mancate entrate fiscali tra il 2013 ed il 2015 in relazione a *Google* e *Facebook*.

L'introduzione della relazione mette in evidenza come il tradizionale sistema di tassazione internazionale non sia più idoneo a disciplinare il contesto attuale in cui operano le imprese. Da un lato la globalizzazione ed il processo della digitalizzazione vanno avanti mentre i principi fiscali rimangono “statici”, questa circostanza ha spinto numerose multinazionali, in particolare le grandi piattaforme digitali come *Google* e *Facebook*, a mettere in atto delle pianificazioni fiscali aggressive per evadere le imposte. L'Europa, nello specifico, ha dimostrato la sua particolare vulnerabilità alle pratiche elusive ed evasive portate avanti dalle *tech-companies* americane. Nonostante all'interno del pacchetto BEPS l'OCSE abbia dichiarato che la tassazione digitale è indiscutibilmente una delle priorità a cui dare una soluzione, non è auspicabile un cambiamento nel breve periodo posto che finora gli Stati Uniti hanno palesato la loro intenzione di tutelare le loro multinazionali da eventuali imposte digitali. Lo scopo della relazione in esame, così come dichiarato all'interno dell'introduzione, è quello di mettere in luce perché è ormai improrogabile una riforma fiscale e come in particolar modo riuscire ad assoggettare a tassazione le grandi piattaforme digitali.

La relazione prosegue poi mettendo in luce un significativo problema sorto con l'avvento delle *Big Tech*: molto spesso si creano delle discrepanze tra il luogo in cui le imprese imputano i loro ricavi ed il luogo in cui gli utenti finali del loro servizio risultano residenti. Per esempio, per quel che riguarda le piattaforme digitali queste interagiscono telematicamente con i propri utenti in tutta l'Europa, ma trasferiscono e dichiarano gran parte dei loro profitti in quei Paesi europei classificati come paradisi fiscali, come l'Irlanda o il Lussemburgo. Ad esempio, nel caso di *Google* quasi tutti i ricavi che la società consegue sono imputati alla *Google Ireland Ltd.* in virtù del fatto che il quartier generale di *Google* in Europa è proprio situato in Irlanda; dall'altro lato, invece, in quei Paesi europei dove *Google* esercita la propria attività senza una presenza fisica ma tramite un *sito web* locale non risulta generato alcun ricavo prodotto dalle campagne pubblicitarie.

Di seguito viene riportata una tabella, risalente al 2015, presente all'interno della relazione in esame che evidenzia il numero di utenti di *internet* in Irlanda ed in cinque dei più grandi Paesi europei: Italia, Spagna, Francia, Regno Unito e Germania e dall'altro lato in quali di questi Stati vengono effettivamente dichiarati i profitti conseguiti da *Google*, la tabella mostra appunto come la maggior parte di questi venga dichiarata in Irlanda.

¹⁷⁹ Fabio Brocceri., “Multinazionali ed elusione internazionale. 117 mld di gettito fiscale vanno persi”., Fisco Oggi, rivista dell'Agenzia delle Entrate., 30-07-2020.

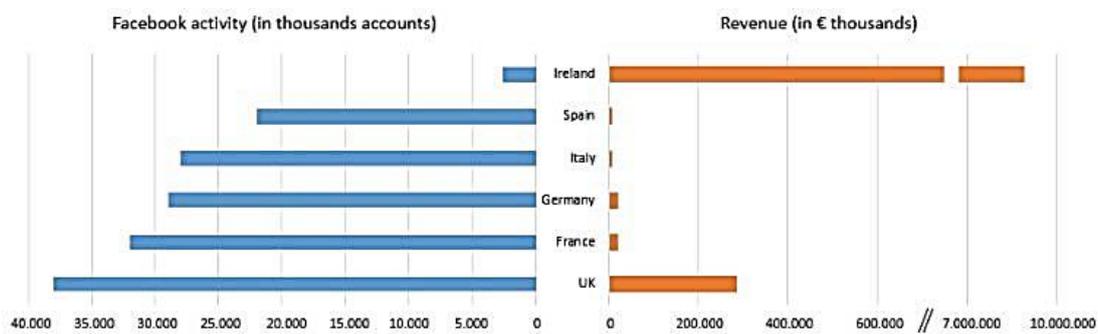


Source: Orbis database (Bureau Van Dijk) and Internet World Stats, own projections

180

La relazione in esame prosegue poi illustrando un ulteriore esempio, quello di *Facebook* in quanto anche nel caso di questa società la maggior parte dei profitti conseguiti viene imputata alla *Facebook Ireland Ltd.* laddove anche *Facebook*, in Europa, possiede il proprio quartier generale in Irlanda.

Qui di seguito viene riportata una tabella analoga alla precedente, relativa al 2015 ed estrapolata dalla relazione in esame, in cui vengono riportati i medesimi dati della tabella illustrata in precedenza con la sola differenza che in questo caso a destra viene illustrato in quale dei sei Paesi in esame i ricavi conseguiti da *Facebook* vengono dichiarati:



Source: Orbis database (Bureau Van Dijk) and Internet World Stats, own projections

181

Anche in questo caso, come evidenziato dalla tabella, *Facebook* consegue la maggior parte dei suoi ricavi in Irlanda.

La relazione in esame prosegue poi facendo una specifica in merito al caso di *Amazon*, per quest'ultima infatti la discrepanza esistente tra il territorio in cui vengono conseguiti i profitti ed i territori in cui si trovano gli utenti del servizio è ancora più marcata rispetto alle due piattaforme esaminate in precedenza. Fino al 2015, infatti, tutti i profitti conseguiti da *Amazon* venivano imputati alla *Amazon EU Sàrl* situata in Lussemburgo per cui risultavano tassabili solo all'interno di suddetta giurisdizione, dall'altro lato però *Amazon* possiede diversi *siti web* in diverse Nazioni. In aggiunta, i profitti conseguiti da *Amazon* non venivano effettivamente assoggettati a prelievo fiscale in Lussemburgo, in virtù di uno specifico schema costruito dalla società stessa

¹⁸⁰ Paul Tang., Henri Bussink., "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook"., PvdA Europa S&D., settembre 2017.

¹⁸¹ Ibidem.

grazie al quale trasferiva i ricavi, tramite pagamenti di *royalties*, alla *Amazon Europe Technologies SCS* con la quale risultava avere una *partnership* che la esentava dal pagamento delle imposte.

In virtù di quanto appena descritto, nel 2015 la Commissione Europea ha avviato un'indagine in merito all'accordo fiscale stipulato tra il Lussemburgo ed *Amazon*. Alla luce di quest'indagine, *Amazon* ha annunciato, in conseguenza, che avrebbe iniziato a versare le imposte in Germania e nel Regno Unito in modo tale che le sue future vendite fossero imputate nelle giurisdizioni di questi Paesi.

La relazione in esame prosegue poi specificando che a differenza di *Facebook* e *Google*, *Amazon* non consegue alcun profitto o meglio non dichiara alcun profitto. Infatti, dal 2013 al 2015 la redditività di *Amazon* in Europa si è attestata tra i valori dello 0,3% ed il 5%, registrando tra l'altro una perdita netta nel 2014. In conseguenza di ciò, risulta più difficile stimare la perdita di gettito fiscale causata da *Amazon* all'interno dell'Unione Europea rispetto a *Facebook* o *Google*.

Le grandi piattaforme digitali, in Europa, operano come un'unica singola unità ma allo stesso tempo si trovano a relazionarsi con diverse giurisdizioni nazionali in competizione tra loro per attrarre sul loro territorio i profitti delle imprese. Il contesto appena descritto consente alle *tech-companies* di ridurre il loro carico fiscale spostando i profitti in quei Paesi quali l'Irlanda o il Lussemburgo aventi appunto la qualifica di paradisi fiscali. Conseguenza principale di quanto appena descritto è la seguente: gli altri Stati membri subiscono un'ingente perdita di gettito fiscale proveniente appunto dall'imposta sulle società.

Il rapporto tasse/ricavi di *Google* come anche di *Facebook* è decisamente più basso in Europa rispetto che nel resto del mondo; difatti, la *Alphabet Inc.*, una *holding* cui fa capo *Google* insieme ad altre società controllate, sostiene un carico fiscale che risulta essere compreso tra il 6% ed il 7% al di fuori dell'Europa, mentre all'interno dell'Unione Europea il rapporto tasse/ricavi risulta compreso tra lo 0,36% e lo 0,82%.

Quanto fin qui esposto su *Google*, risulta addirittura amplificato per *Facebook*, la quale sostiene un carico fiscale compreso tra il 28% ed il 34% al di fuori dell'Europa, mentre all'interno dell'Unione Europea il rapporto tasse/ricavi risulta compreso tra lo 0,03% e lo 0,10%.

Di seguito viene riportata una tabella, presente all'interno della relazione in esame, in cui viene messo in evidenza che tra il 2013 ed il 2015 è significativo il differenziale esistente tra il rapporto tasse/ricavi caratterizzante *Facebook* e *Google* nel resto del mondo ed il medesimo rapporto a livello europeo; in particolare, sono evidenziati in rosso i rapporti registrati a livello europeo.

		Revenue (m EUR)			EBT (m EUR)			Tax (m EUR)			Tax / EBT			Tax / Revenue		
		Total	EU	Rest of the world	Total	EU	Rest of the world	Total	EU	Rest of the world	Total	EU	Rest of the world	Total	EU	Rest of the world
Alphabet Inc. (Google)*	2013	40.257	18.614	21.643	11.529	343	11.186	1.986	84	1.902	17%	25%	17%	4,93%	0,45%	8,79%
	2014	54.362	19.159	35.203	14.215	285	13.930	2.997	69	2.928	21%	24%	21%	5,51%	0,36%	8,32%
	2015	68.879	25.320	43.559	18.050	586	17.464	3.034	207	2.827	17%	35%	16%	4,40%	0,82%	6,49%
Facebook Inc.**	2013	5.720	3.069	2.651	2.001	(4)	2.005	911	3	908	46%	n.a.	45%	15,93%	0,10%	34,25%
	2014	10.299	5.017	5.282	4.057	(20)	4.077	1.628	5	1.623	40%	n.a.	40%	15,81%	0,09%	30,73%
	2015	16.410	8.253	8.157	5.670	43	5.627	2.294	3	2.291	40%	6%	41%	13,98%	0,03%	28,09%

Source: Orbis database (Bureau van Dijk) and SEC Form 10-K; Note: If reported in a different currency than EUR, the exchange rate at the closing date is used

* The data for Europe is the total of Google Ireland Ltd., Google UK Ltd., Google Germany GmbH, Google France, Google Netherlands B.V., Google Spain SL, Google Italy S.R.L., Google Poland SP Z.O.O. Google Sweden AB, Google Belgium and Google Denmark APS.

** The data for Europe is the total of Facebook Ireland Ltd., Facebook UK Ltd., Facebook France, Facebook Germany GmbH, Facebook Sweden AB, Facebook Italy S.R.L., Facebook Spain SL, and Facebook Poland SP Z.O.O.

182

La relazione prosegue poi illustrando una stima della perdita di gettito fiscale causata dalle pratiche elusive messe in atto da *Google* e *Facebook* nell'arco temporale compreso tra il 2013 ed il 2015.

In particolare, gli autori della relazione hanno utilizzato 3 metodi differenti:

- 1) il primo metodo prevede, inizialmente, di applicare i margini di profitto risultanti dai conti consolidati delle due società alle entrate dell'Unione Europea, per ottenere in questo modo una stima dei profitti che sarebbero dovuti essere dichiarati all'interno dell'Europa. Successivamente, ai profitti così stimati vengono applicate le effettive aliquote fiscali internazionalmente riconosciute in modo tale da calcolare la differenza con le tasse che sono state effettivamente pagate. Al termine di questo calcolo, si è ottenuta una stima pari a 5,1 miliardi di perdita in termini di mancato gettito fiscale tra il 2013 ed il 2015.
- 2) In base al secondo metodo invece, occorre innanzitutto ripartire il totale dei ricavi conseguiti a livello europeo tra i vari Stati membri in virtù dell'utilizzo di *internet* da parte degli utenti di ciascun Paese ed in base al grado di penetrazione di *Facebook* in ciascun Paese medesimo, in modo tale da ripartire in modo equilibrato i ricavi e gli utenti del servizio. Successivamente, ai ricavi così calcolati vengono applicati i margini di profitto risultanti dai conti consolidati di entrambe le società in modo tale da ottenere una misura dei loro profitti effettivi. Infine, ai profitti così stimati vengono applicate le aliquote fiscali nominali e l'ammontare viene confrontato con le imposte effettivamente versate dalle due imprese all'interno dell'Unione Europea. Al termine di questo processo, il mancato gettito fiscale stimato per il periodo di tempo compreso tra il 2013 ed il 2015 ammonta a 5,4 miliardi.
- 3) Infine, per quanto riguarda il terzo metodo, al momento della stesura della relazione in esame, nel 2017, era "vicina" la proposta della Francia e della Germania di introdurre un'aliquota dal 2% al 5% sui ricavi conseguiti dalle principali imprese digitali. Assumendo, in quel momento, che la tassa proposta dai due Paesi riuscisse a compensare totalmente le perdite attese, allora gli autori sono arrivati a stimare che l'Unione Europea, tra il 2013 ed il 2015, avesse registrato delle mancate entrate fiscali

¹⁸² Paul Tang., Henri Bussink., "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook"., PvdA Europa S&D., settembre 2017.

per un valore compreso tra 1,6 miliardi e 4 miliardi, tenuto conto anche dei ricavi conseguiti da *Facebook* e *Google* nel medesimo arco temporale considerato.

I tre metodi fin qui descritti sono riassunti nella seguente tabella estrapolata dalla relazione in esame:

	Method 1: Tax revenue loss 2013-2015	Method 2: Tax revenue loss 2013-2015	Method 3: Tax revenue loss 2013-2015	
			Tax 2%	Tax 5%
Alphabet Inc. (Google)	(2.726)	(3.955)	(1.262)	(3.155)
Facebook Inc.	(2.415)	(1.453)	(327)	(817)
Total	(5.141)	(5.408)	(1.589)	(3.972)

183

Alla luce delle possibili stime ottenute mediante i tre diversi metodi sopra descritti, gli autori sono arrivati alla conclusione che l'ammontare totale di mancato gettito fiscale si attesta, circa, tra il contributo netto registrato in Belgio nel 2015 e pari a 1,3 miliardi ed un ulteriore valore soglia superiore al contributo netto registrato in Francia, nel medesimo anno, pari a 4,9 miliardi.

Infine, gli autori della relazione in esame hanno stimato la porzione di mancato gettito fiscale per i 10 principali Stati membri dell'Unione Europea; in particolare, le stime ottenute sono state le seguenti:

- Svezia: 124 milioni di euro;
- Belgio: 133 milioni di euro;
- Romania: 158 milioni di euro;
- Olanda: 215 milioni di euro;
- Polonia: 335 milioni di euro;
- Spagna: 482 milioni di euro;
- Italia: 549 milioni di euro;
- Francia: 741 milioni di euro;
- Regno Unito: 810 milioni di euro;
- Germania: 889 milioni di euro.

I dati fin qui esposti sono riportati nella seguente tabella estrapolata dalla relazione in esame:

	Alphabet Inc. (Google)				Facebook Inc.				Total	
	Internet users	Internet penetration (% of total EU)	Total loss Google 2013-2015*	Loss Google 2013-2015	Facebook accounts	Facebook penetration (% of total EU)	Total loss FB 2013-2015**	Loss FB 2013-2015	Total loss Google + FB 2013-2015	% of VAT own resource
Germany	71.728	18%	(3.955)	(704)	31.000	13%	(1.453)	(185)	(889)	24%
UK	59.333	15%	(3.955)	(583)	38.000	16%	(1.453)	(227)	(810)	28%
France	55.429	14%	(3.955)	(544)	33.000	14%	(1.453)	(197)	(741)	25%
Italy	37.669	9%	(3.955)	(370)	30.000	12%	(1.453)	(179)	(549)	31%
Spain	35.706	9%	(3.955)	(350)	22.000	9%	(1.453)	(131)	(482)	35%
Poland	25.666	6%	(3.955)	(252)	14.000	6%	(1.453)	(84)	(335)	75%
Netherlands	16.144	4%	(3.955)	(159)	9.500	4%	(1.453)	(57)	(215)	26%
Romania	11.178	3%	(3.955)	(110)	8.100	3%	(1.453)	(48)	(158)	98%
Belgium	9.570	2%	(3.955)	(94)	6.500	3%	(1.453)	(39)	(133)	26%
Sweden	9.216	2%	(3.955)	(91)	5.600	2%	(1.453)	(33)	(124)	22%

* The total tax revenue loss for Google (2013-2015) is estimated according to method 2

** The total tax revenue loss for Facebook (2013-2015) is estimated according to method 2

184

¹⁸³ Paul Tang., Henri Bussink., "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook"., PvdA Europa S&D., settembre 2017.

¹⁸⁴ Ibidem.

La relazione fin qui esaminata conclude la sua trattazione evidenziando la necessità di adattare i principi fiscali internazionali finora utilizzati alle nuove caratteristiche dell'economia digitale, soprattutto a fronte delle ingenti perdite subite dagli Stati membri in termini di mancato gettito fiscale.¹⁸⁵

3.3 Il caso *Apple*

Nel secondo capitolo, nella trattazione relativa alle strategie elusive ed evasive portate avanti dalle *Big Tech* è stato illustrato il modello *Double Irish with Dutch Sandwich* tipicamente utilizzato dalla società *Apple*.

A riguardo, nel 2016 la Commissione Europea a seguito di un'indagine condotta in merito alla regolarità dell'azienda stessa aveva formulato un ordine in cui la “condannava” a pagare un importo pari a 13 miliardi di euro a favore dell'Irlanda, in virtù dei *tax ruling* sottoscritti da *Apple* con Dublino e categorizzati come illeciti. Tuttavia, il 15 luglio 2020 il Tribunale dell'Unione Europea ha annullato quanto disposto dalla Commissione Europea, di seguito quanto previsto dalla sentenza:

*“The General Court annuls the contested decision because the Commission did not succeed in showing to the requisite legal standard that there was an advantage for the purposes of Article 107(1) TFEU.”*¹⁸⁶

Ovvero, “la Commissione non è riuscita a dimostrare in modo giuridicamente adeguato l'esistenza di un vantaggio anti concorrenziale ai sensi dell'articolo 107.”

Per cui *Apple* è stata in questo modo esentata dal pagamento della somma di 13 miliardi in quanto la Commissione Europea non ha presentato prove sufficienti a dimostrare che gli accordi stipulati con Dublino potessero essere classificati come degli aiuti di Stato illegali.¹⁸⁷

Al fine di comprendere l'oggetto della disputa tra la Commissione Europea e la società in esame è opportuno illustrare lo schema dalla stessa utilizzato per mettere in atto una vera e propria pianificazione fiscale aggressiva.

Di base, *Apple* come le altre multinazionali digitali ha tratto vantaggio, nel corso degli ultimi anni, dalle differenze esistenti tra i vari sistemi fiscali nazionali per minimizzare il proprio carico fiscale.

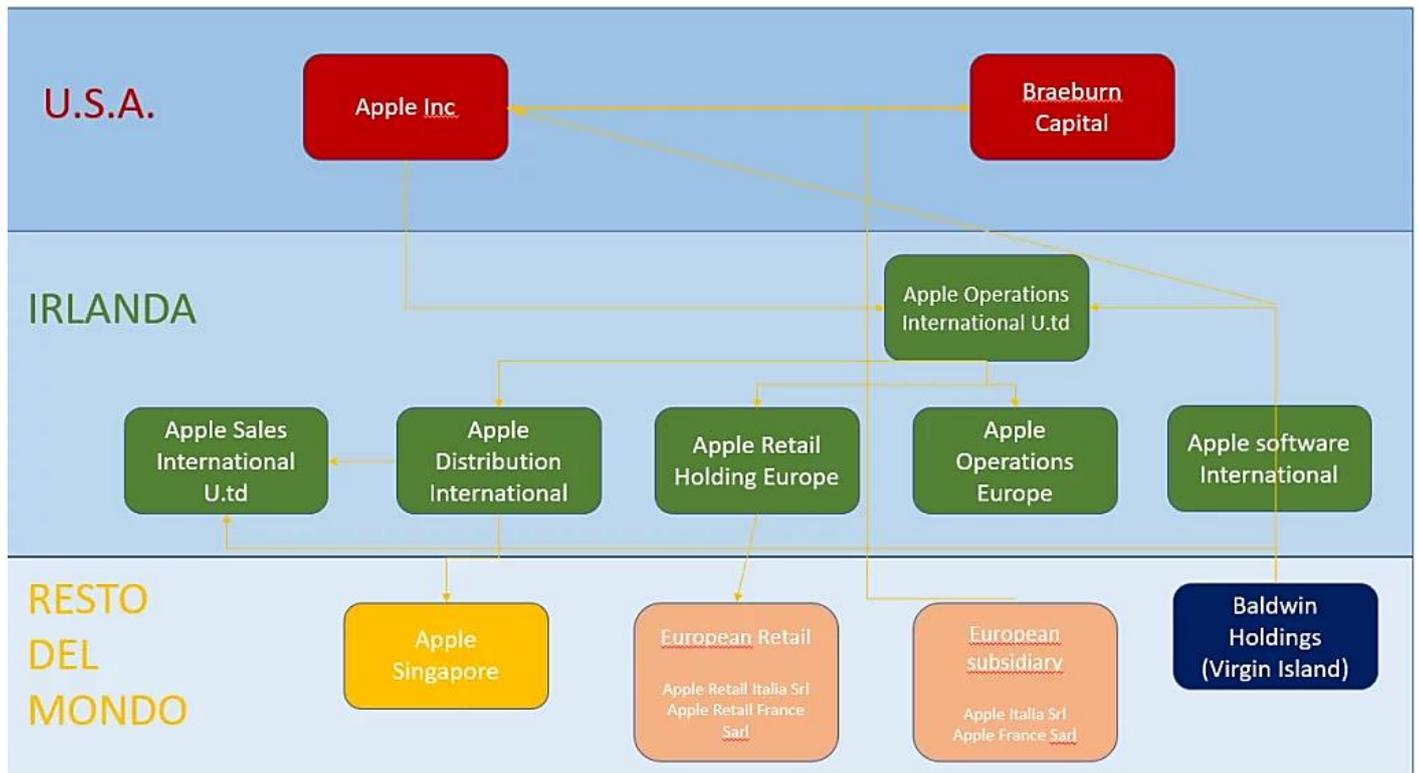
La *Apple Inc.* è stata fondata il 1 aprile del 1976 da Steve Jobs, Steve Wozniak e Ronald Wayne, con sede a Cupertino, nella Silicon Valley, in California; fino al 1977 era conosciuta come *Apple Computer Company*, successivamente fino al 2007 come *Apple Computer Inc.* Oggi, *Apple Inc.* è caratterizzata da un significativo vantaggio competitivo nel settore in cui la stessa opera, specializzata nella produzione di sistemi operativi, *computer* e dispositivi multimediali ed il suo prodotto più conosciuto, l'*iPhone*, risulta lo *smartphone* più venduto al mondo.

¹⁸⁵ Paul Tang., Henri Bussink., “EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook”., PvdA Europa S&D., settembre 2017.

¹⁸⁶ Cit: General Court of the European Union., PRESS RELEASE No 90/20., “Judgment in Cases T-778/16, Ireland v Commission, and T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe v Commission”., Luxembourg, 15-07-2020.

¹⁸⁷ “Apple vince contro la Ue, annullata la decisione sul rimborso da 13 miliardi all'Irlanda”., Il Sole 24 Ore., 15-07-2020.

Entrando nel merito della struttura societaria di *Apple*, di seguito viene presentato un diagramma esplicativo:



188

Come mostra il diagramma, la sede di *Apple Inc.* risulta appunto situata negli USA insieme alla *Braeburn Capital* ovvero una società finanziaria della *Apple* alla quale destina anche le risorse finanziarie ricavate dalla minimizzazione del suo carico fiscale. Scorrendo verso il basso lungo la rappresentazione grafica, ciò che rileva in particolar modo è il fatto che gran parte delle società controllate di *Apple* risultano situate in Irlanda; tra le altre cose, in passato un'altra società controllata da *Apple*, la *Itunes Sarl* risultava situata in Lussemburgo, successivamente è stata fusa dalla *Apple Software Service Limited* sempre con sede in Irlanda.¹⁸⁹

In particolare, le società controllate da *Apple* sul territorio irlandese sono le seguenti:¹⁹⁰

- *Apple Retail Holding Europe*, la quale costituisce una *holding* ed esercita il suo controllo su tutte le società di *retailing* in Europa.
- *Apple Operation International*, la cui forma giuridica propriamente definita “*unlimited*” è assimilabile alle società di persone disciplinate dall'ordinamento italiano. In particolare, si tratta di una società avente il controllo diretto (o parzialmente diretto in alcuni casi) su tutte le altre società sussidiarie minori. Ciò che rileva nello specifico di questa società è che non si tratta di una società di *holding*, così come potrebbe trasparire dalla descrizione fornita; difatti, per definizione una *holding* non è preposta all'esercizio di attività strettamente legate al *business* primario di un'impresa quanto all'esercizio di attività ancillari o comunque secondarie. Di fatto, la *Apple Operation International* appartiene alla

¹⁸⁸ Federico Migliorini., “Apple: case study di international tax planning”., *fiscomania.com.*, 07-05-2019.

¹⁸⁹ *Ibidem.*

¹⁹⁰Federico Migliorini., “Apple: case study di international tax planning”., *fiscomania.com.*, 07-05-2019.

“*supply chain*” di *Apple* in quanto detentrica di parte delle sue proprietà intellettuali. Inoltre, il suo “*Place of Effective Management*” ovvero la sede della sua direzione effettiva è rinvenibile negli Stati Uniti e non in America; laddove, il “*Place of Effective Management*” è un criterio introdotto dall’OCSE, nel modello contro le doppie imposizioni fiscali, per individuare la residenza fiscale di un’impresa a fini impositivi, per cui la residenza fiscale di una società coincide con la sede della sua direzione effettiva.¹⁹¹

- *Apple Operations Europe*, la quale costituisce un ramo della *Apple Operation International* impegnato nella gestione specifica della produzione di computer in Europa; al contrario, la *Apple Operation International* ha un ruolo più significativo in quanto copre più mercati diversi tra i quali Africa e Medio Oriente.
- *Apple Software Service*, costituita da *Apple* per distinguere e separare i profitti ottenuti dalla vendita di servizi, cloud e non, ed i ricavi ottenuti a fronte della vendita di ciò che fa parte della categoria *hardware* come *iPhone* e *Ipad*. Difatti, la *Apple Software Service* è preposta a ricevere i ricavi ottenuti, in Europa, a fronte della vendita di *software*, quindi tutti gli introiti provenienti da *App*, *iCloud fees*, *Apple Music fees* etc. In aggiunta, è stata fusa con la *Itunes Sarl* in precedenza situata in Lussemburgo.
- *Apple Sales International*, società preposta agli approvvigionamenti, quindi all’acquisto delle risorse e materie prime necessarie alla gestione caratteristica di *Apple*.
- *Apple distribution International*, la cui sfera d’azione copre la catena di distribuzione di *Apple*.

In aggiunta alle società appena descritte con sede in Irlanda, la struttura societaria del gruppo *Apple* comprende anche due società estere, la *Baldwin Holdings Unlimited* situata nelle Isole Vergini e detentrica di diverse partecipazioni nelle società irlandesi sopra descritte; tuttavia, non è controllata direttamente da *Apple Inc.* ed è stata costituita anche per ricevere parte degli utili conseguiti. La seconda società estera è rappresentata dalla *Breaburn Apple*, situata nello Stato del Nevada.¹⁹²

Tutte le società fin qui descritte sono legate tra loro dal processo di produzione e distribuzione di *Apple*, il quale può essere distinto in due tipologie: la produzione e distribuzione di prodotti fisici quindi i beni *hardware*, ed il processo caratterizzante i prodotti *software* quindi privi di fisicità.

Per quel che riguarda la *supply chain* dei prodotti *hardware*, questa inizia in Cina dove la società *FoxCONN*, che non fa parte del gruppo multinazionale di *Apple*, si occupa di assemblare il prodotto per poi venderlo alla *Apple Sales International*, in questo modo il bene viene inserito all’interno del gruppo *Apple*.

Nella seconda fase del processo, la seconda società trasferisce il prodotto, tramite una vendita infragruppo assoggettata a transfer pricing, alla *Apple Distribution International*. Quest’ultima, in particolare, ha acquistato da un’altra società consociata, la *Apple Operations International*, i diritti per vendere e commercializzare il prodotto *hardware*. Infine, il prodotto viene distribuito ai consumatori finali mediante le

¹⁹¹Federico Migliorini., “Pem (place of effective management) nella residenza fiscal delle società”., *fiscomania.com.*, 17-11-2020.

¹⁹²Federico Migliorini., “Apple: case study di international tax planning”., *fiscomania.com.*, 07-05-2019.

varie imprese nazionali facenti parte del settore Europeo ed Africano; il processo appena descritto riguarda in particolar modo l'Europa che costituisce una porzione rilevante del mercato coperto dall'attività di *Apple*.

Dall'altro lato, il processo di produzione e distribuzione di prodotti *software* presenta alcune differenze, innanzitutto è opportuno specificare che i prodotti in questione essendo intangibili rientrano tra le proprietà intellettuali di *Apple*. Inoltre, essendo privi di fisicità non sono beni questi che necessitano di una preliminare fase di assemblaggio come i prodotti *hardware* descritti in precedenza.

Contrariamente a quanto si potrebbe pensare, questa parte di prodotti intangibili non proviene direttamente dalla società madre *Apple Inc.* ma le proprietà intellettuali ed i relativi diritti sono stati ceduti dalla stessa alla società *Apple Operation International* situata in Irlanda. Quest'ultima, a sua volta, nella seconda fase del processo di distribuzione trasferisce le proprietà intellettuali, tramite licenza, alla *Apple Software Ireland*, ulteriore sussidiaria situata in Irlanda, la quale dal canto suo si occupa poi di distribuire il software alle varie sussidiarie nazionali, ad esempio in Italia verrebbero ricevuti dalla *Apple Italia S.r.l.*

Nell'ambito dei due processi di produzione e distribuzione appena descritti, le due società estere *Breaburn* e *Baldwin* pagano un canone d'affitto alle sussidiarie irlandesi interessate in quanto possiedono parte dei loro *asset* operativi; la società consociata in Irlanda, inoltre, sono tenute a pagare alcuni dividendi alla *Baldwin* essendo da questa controllate.¹⁹³

Muovendo l'analisi del caso *Apple* sul piano della pianificazione fiscale aggressiva messa in atto dalla stessa, un primo aspetto rilevante da attenzionare è l'abilità di *Apple* di sfruttare le asimmetrie esistenti nei vari regimi fiscali nazionali per minimizzare il proprio carico fiscale. In particolare, "l'arma segreta" di *Apple*, in questo caso, è rappresentata dalla *Apple Operations International* con sede in Irlanda, la quale in virtù di un accordo con la *Apple Inc.*, propriamente definito "*cost sharing agreement*", risulta titolare di gran parte delle proprietà intellettuali di *Apple* ed in generale in virtù dell'accordo stipulato con quest'ultima gran parte del valore proveniente dalla vendita dei prodotti viene trasferito alla società consociata Irlandese.

In Irlanda l'imposta societaria è pari al 12,5%, tuttavia in passato vigeva una specifica legge in base alla quale una società con sede in Irlanda non era tenuta al versamento dell'imposta societaria se il suo "*place of effective management*" risultava in un altro Stato.

Nel caso della *Apple Operations International* la sede della sua direzione effettiva risultava negli USA, la quale però dal canto suo è preposta unicamente ad accogliere occasionali riunioni del consiglio di amministrazione, risulta perciò priva di uffici o forza lavoro; questa caratteristica del *place of effective management* in realtà è particolarmente significativa se si fa riferimento al fatto che questo tipo di struttura organizzativa, per la giurisdizione americanam può essere esentata dal pagamento della *corporate tax*.

¹⁹³Federico Migliorini., "Apple: case study di international tax planning", *fiscomania.com.*, 07-05-2019.

Di conseguenza, usufruendo dello schema operativo appena descritto *Apple* riusciva a godere di una significativa minimizzazione del carico fiscale, essendo di fatto assoggettata ad una “doppia non tassazione”.¹⁹⁴

Un ulteriore elemento proprio della strategia fiscale perseguita dalla *Apple* è riconducibile alla società estera di *Breaburn* situata in Nevada, questo Stato americano presenta di fatto un regime fiscale più favorevole rispetto a quello previsto dallo Stato della California dove la *Apple Inc.* risulta essere situata. Difatti, quest’ultimo Stato prevede un’aliquota dell’8,84% sul reddito prodotto dalle società, tuttavia dal canto suo la *Apple* risulta detentrica anche di un piccolo ufficio nel Reno, città del Nevada, dove invece l’imposta che grava sui profitti conseguiti dalle imprese è pari a zero. Come specificato anche in precedenza, la società di *Breaburn* è stata costituita con l’intento di trasferire alla stessa gli utili conseguiti dalle altre consociate per poi reinvestirli; la giurisdizione del Nevada non prevede alcun prelievo fiscale su operazioni di questo tipo.¹⁹⁵

Alla luce di quanto appena illustrato in merito al gruppo multinazionale *Apple*, è possibile muovere la trattazione sui rapporti tra la società e la Commissione Europea. Quest’ultima, in particolare, aveva ordinato il rimborso di 13 miliardi di euro più interessi alla *Apple* in virtù di due specifici accordi fiscali che la stessa ha concluso con Dublino, il primo nel 1991 ed il secondo nel 2007. Le due società interessate dal contenuto dell’accordo sono la *Apple Sales International* e la *Apple Operations Europe* che, come illustra lo schema sopra riportato, sono entrambe situate in Irlanda. L’oggetto del contendere con la Commissione Europea è relativo al fatto che quest’ultima ha ritenuto che la *Apple* avesse ricevuto un indebito trattamento dal punto di vista fiscale da parte della giurisdizione di Dublino, arrivando a pagare un’imposta più bassa dell’1% sugli utili conseguiti all’interno dell’Europa; aliquota questa arrivata allo 0,005% nel 2014. Alla luce di ciò, la Commissione Europea aveva emanato l’ordine con cui assoggettava la *Apple* al pagamento della somma complessiva di 14,3 miliardi di euro, la quale comprende 13 miliardi di mancate entrate fiscali ed 1,3 miliardi di interessi maturati; somma questa da destinare alle casse irlandesi. Di contro, non solo la *Apple* si è posta in una posizione di contrarietà rispetto all’ingiunzione europea, ma la stessa giurisdizione irlandese risultava contraria al pagamento, in quanto avrebbe potuto impattare negativamente sui rapporti fiscali instaurati con numerose altre multinazionali digitali. Tuttavia, come anche specificato all’inizio del paragrafo, il Tribunale europeo ha annullato l’ordine della Commissione Europea che non è riuscita a dimostrare come gli accordi fiscali tra *Apple* e *Dublino* potessero essere classificati come aiuti illeciti di Stato finalizzati a minimizzare gli utili conseguiti dalla società in Irlanda.¹⁹⁶

¹⁹⁴ Federico Migliorini, “Apple: case study di international tax planning”, *fiscomania.com.*, 07-05-2019.

¹⁹⁵ *Ibidem.*

¹⁹⁶ “Apple vince contro la Ue, annullata la decisione sul rimborso da 13 miliardi all’Irlanda”, *Il Sole 24 Ore.*, 15-07-2020.

Conclusioni e prospettive future

Alla luce di quanto esposto all'interno dell'elaborato, la necessità di un apposito sistema fiscale che disciplini l'attività economica delle imprese digitali è ormai impellente.

I modelli e le convenzioni tradizionali, esposti nel primo capitolo, non sono più idonei a dare un quadro di riferimento fiscale tanto per le nuove imprese digitali quanto per i governi nazionali.

I dati statistici riportati nel terzo capitolo evidenziano come i comportamenti elusivi ed evasivi delle *Big Tech* abbiano una portata rilevante, sia dal punto di vista delle mancate entrate fiscali, il che si traduce in fondi insufficienti da poter investire per il buon funzionamento dell'economia nazionale; sia ponendo l'attenzione sull'impatto negativo che un minor gettito può avere sulle altre categorie di contribuenti, in quanto molto spesso il mancato gettito proveniente da una determinata categoria si traduce in aliquote maggiori e più incisive o addirittura nuovi tributi per quelle categorie che più difficilmente eludono o evadono il fisco.

Indubbiamente, l'attuale inefficiente redistribuzione della ricchezza a livello mondiale trova in parte origine nelle pianificazioni fiscali aggressive poste in essere dalle *Tech – Companies*; questa situazione di inefficienza si va inevitabilmente a traslare su altre categorie di contribuenti, in questo caso sulle imprese tradizionali così come i consumatori finali, incidendo eccessivamente sulle loro tasche e dando origine ad una spirale dannosa che non solo rende inefficace i sistemi fiscali nazionali ma modifica la percezione stessa che i contribuenti hanno delle imposte, identificandole come una fattispecie a connotazione puramente negativa ed incentivando a loro volta le pratiche elusive ed evasive.

Prendendo in considerazione il caso italiano, ad esempio, il terzo capitolo dell'elaborato ha evidenziato come solo *Google* e *Facebook* abbiano causato mancate entrate fiscali per 549 milioni di euro tra il 2013 ed il 2015. Da tempo in Italia si sente parlare della necessità di riformare il sistema tributario, sia dal punto di vista burocratico che dal punto di vista delle aliquote fiscali ed in generale delle caratteristiche stesse di ciascun tributo. Tuttavia, laddove viene diminuito il gettito proveniente da una determinata categoria di contribuenti, ad esempio le imprese, il differenziale deve necessariamente essere colmato individuando una fonte alternativa di entrate fiscali. Quest'ultima può essere sicuramente identificata in questi nuovi contribuenti globali che attualmente sostengono un carico fiscale minimo se non nullo rispetto al reddito prodotto. Le maggiori entrate provenienti da questa nuova categoria di contribuenti consentirebbero al sistema fiscale italiano di ridurre determinate aliquote attualmente considerate troppo incisive sulle tasche dei contribuenti.

Quest'ultima considerazione trova, in particolar modo, terreno fertile nel contesto economico e sociale scaturito in seguito allo scoppio della pandemia da Covid-19. Difatti, numerosi settori tra cui quello della ristorazione hanno riportato ingenti perdite a causa del *lockdown* e delle necessarie disposizioni del governo. Il reddito nazionale così come quello pro-capite si sono inevitabilmente ridotti e numerosi sono stati gli interventi di assistenzialismo da parte dello Stato, tramite diversi decreti, per sostenere economicamente le categorie sociali più colpite e più a rischio.

In virtù del necessario intervento da parte dello Stato, nell'ultimo periodo, i fondi necessari a finanziare la sua attività si tradurranno, molto probabilmente, in futuro in una maggiore pressione fiscale di cui le categorie più colpite dal *lockdown* risentiranno particolarmente.

Se effettivamente la *digital tax* pensata dal sistema italiano non presentasse le criticità esposte nel secondo capitolo ma riuscisse a raggiungere in modo efficace ed efficiente il presupposto stesso alla base dell'imposta, probabilmente oggi l'Italia potrebbe giovare di una rilevante fonte di entrate per colmare i danni economici causati dalla pandemia.

In definitiva, una prima considerazione proiettata al caso italiano può essere individuata nella possibilità, tramite un'apposita tassa digitale che superi le criticità dell'ultima fattispecie approvata nella legge di bilancio 2020, di recuperare ingenti quantità di entrate perse a causa dell'evasione e dell'elusione posta in essere dalle multinazionali digitali; somme, queste, che possono essere destinate al fondo per l'abbassamento della pressione tributaria e cercare quindi di raggiungere i fondi necessari ad operare una vera e propria riforma del sistema tributario.

Così come l'Italia anche la Francia ha mosso dei passi avanti definendo una propria tassa digitale, tuttavia l'elaborato in esame, nel corso della sua trattazione, ha messo in luce come una risposta a livello europeo e ancor di più a livello internazionale da parte dell'OCSE sia la soluzione migliore.

Delle eventuali soluzioni indipendenti a livello nazionale non solo sono più esposte a errori e criticità ma rischiano di distorcere ulteriormente il naturale funzionamento del mercato.

In aggiunta, delle singole risposte a livello nazionale rischierebbero di alimentare la competizione dannosa tra Stati che è già in atto per attirare a sé l'attività economica di queste nuove imprese digitali, definendo dei contesti fiscali favorevoli per loro ma svantaggiosi per le casse statali delle altre Nazioni.

Al contrario, sicuramente risulta auspicabile e più efficace una risposta a livello internazionale da parte dell'OCSE.

Da un lato, l'elaborato ha evidenziato come le soluzioni portate sinora dall'OCSE in materia di tassazione digitale abbiano in parte arginato le incongruenze inizialmente esistenti con la precedente normativa. Il pacchetto BEPS, in particolare, risulta un significativo passo avanti ed in alcune circostanze ha dato i suoi frutti; né costituisce un esempio l'introduzione del *country-by-country report* che ha permesso di individuare con maggior precisione dove effettivamente le imprese creano valore rispetto alla giurisdizione in cui il reddito prodotto viene dichiarato. Proseguendo, un contributo significativo è stato apportato anche dall'*Action 7* modificando il tradizionale concetto di stabile organizzazione, alla base della definizione della potestà impositiva di ciascuno Stato; ancora, l'*Action 6* ha introdotto una serie di clausole che hanno in parte limitato la pianificazione fiscale aggressiva che le *Big Tech* mettono in atto sfruttando le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

In aggiunta a quanto appena elencato, anche le recenti proposte dell'OCSE costituite dal *Pillar 1* e dal *Pillar 2* costituiscono degli importanti passi avanti verso un'azione coordinata e coesa a livello internazionale per il contrasto ai comportamenti elusivi delle multinazionali digitali.

Tuttavia, l'opposizione da parte dell'amministrazione americana ha costituito un significativo deterrente alla realizzazione di quanto previsto dal primo pilastro.

In definitiva, quindi, sul piano internazionale le priorità dell'OCSE dovrebbero riguardare le trattative con gli USA e l'obiettivo ultimo dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico dovrebbe essere indirizzato all'individuazione di una soluzione condivisa anche dall'amministrazione americana, convincendo la stessa a prendere parte al contrasto all'elusione e all'evasione fiscale poste in essere dalle multinazionali digitali aventi sede sul suolo americano.

A riguardo, la previsione di trovare un accordo con gli USA è attualmente più realistica posto che l'atteggiamento del nuovo presidente Biden ha messo in luce come le sue intenzioni siano quelle di riuscire a trovare una soluzione condivisibile da tutti gli Stati; a differenza del governo Trump, il quale risultava irremovibile e continuava a concepire un'eventuale imposta digitale come un dazio sulle attività americane. Per quel che concerne l'OCSE, in definitiva, riuscire a trovare un accordo con gli USA costituisce un traguardo importante nella definizione di un'azione comune e coordinata.

Posto che una soluzione definitiva proveniente dall'OCSE risulta sicuramente lo scenario più appetibile, nel corso della trattazione dell'elaborato è stato possibile riflettere anche su un'eventuale risposta proveniente dall'Unione Europea, in assenza di una soluzione definitiva a livello internazionale.

Indubbiamente, la *Web Tax* al 3% proposta dall'UE mette in risalto la volontà della stessa di creare un mercato unico digitale, tutt'ora in cima all'agenda europea per il 2030.

Alla luce delle criticità esposte nel terzo capitolo, la Commissione Europea dovrà superare i limiti attualmente caratterizzanti la sua proposta di tassazione digitale, soprattutto in merito alla natura del tributo che è stato pensato come un'imposta indiretta che quindi, al pari dell'Iva, va a colpire inevitabilmente le tasche del consumatore finale. Oltretutto, la Commissione Europea dovrebbe individuare una diversa base imponibile, posto che l'imposta in esame è stata concepita come un'imposta sul fatturato, costituendo quindi un potenziale ostacolo per quelle imprese che non riescono a generare utile.

In definitiva, in mancanza di una soluzione a livello internazionale, l'Unione Europea dovrebbe continuare a fare ulteriori passi avanti, avanzando una nuova e più efficace proposta di tassazione digitale, soprattutto alla luce del fatto che il contesto europeo è particolarmente sensibile all'evasione e all'elusione fiscale poste in essere dalle *Big Tech*.

Inoltre, in virtù di quest'ultima considerazione, è fondamentale che la volontà di contrastare l'attività illecita delle multinazionali digitali provenga in modo compatto e coeso da tutti gli Stati membri, posto che gran parte dei problemi derivano dai numerosi paradisi fiscali che compongono l'ambiente europeo.

Il caso *Apple* illustrato nel terzo capitolo è esplicativo di quanto paesi come l'Irlanda giochino un ruolo chiave nella pianificazione fiscale aggressiva perseguita da queste imprese, avendo poi un impatto negativo sulle casse statali degli altri Paesi membri.

Oltretutto, i dati statistici riportati nel terzo capitolo mettono in luce come in realtà le casse statali di questi paradisi fiscali incassino comunque un quantitativo minore rispetto a quello che le multinazionali digitali

riescono ad evadere, per cui i loro benefici incontrano dei limiti laddove i vantaggi di cui invece beneficiano queste multinazionali digitali sono di gran lunga maggiori.

In conclusione, durante la trattazione dell'elaborato è stato possibile cogliere l'importanza di definire un contesto fiscale che sia comune a tutti i Paesi, sia a livello internazionale o eventualmente a livello europeo. Solo in questo modo si riuscirebbero a garantire due dei requisiti primari alla base di un buon sistema fiscale: equità ed efficienza.

BIBLIOGRAFIA

A. IORIO, Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni ed il rispetto dei principi comunitari, Il Fisco n. 48/1999, 15164; K. VOGEL, Worldwide or source taxation of income?, Rass. trib., 1988, I, 259.

Agenda Digitale. A., Alù. “DESI 2020, il punto più basso per l’Italia: tutti i problemi da risolvere” (12-06-2020). Scaricato da: <https://www.agendadigitale.eu/cittadinanza-digitale/desi-2020-il-punto-piu-basso-per-litalia-tutti-i-problemi-da-risolvere/>.

Agenda Digitale. M., Nicotra. “E-commerce: i nuovi provvedimenti Ue e i punti da migliorare” (31-05-2019). Scaricato da: <https://www.agendadigitale.eu/mercati-digitali/ecommerce/e-commerce-i-nuovi-provvedimenti-ue-e-i-punti-da-migliorare/>.

Agenda Digitale. S., Quintarelli. “Niente fisco, siamo big tech: ecco regole innovative per salvare le democrazie” (16-07-2020). Scaricato da: <https://www.agendadigitale.eu/mercati-digitali/le-big-tech-eludono-il-fisco-ecco-regole-innovative-per-salvare-le-democrazie/>.

Agenzia delle entrate. “Giù le tasse, ma con stile!”. Ed. F. Angeli, 2019. F., Ghiselli. “La Web Tax”. Scaricato da:

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3073844/38.Ghiselli_LA+WEB+TAX+x+Agenzia+Entrate+%281%29.pdf/bdfbee78-48fa-7c4a-60bd-a543ecaa0edd.

Banca d’Italia, Eurosystem, Dipartimento di Economia e statistica. R., Cristadoro. “Economia Digitale” (Dicembre 2019). Scaricato da: https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/focus-on/2019/FocusOn_1_2019.pdf.

Business Insider Italia. M., Cimminella. “Gli Usa rifiutano la digital tax italiana contro i colossi tech. E minacciano ritorsioni: “Valuteremo tutte le opzioni possibili”” (08-01-2021). Scaricato da: <https://it.businessinsider.com/digital-tax-italia-colossi-tech-stati-unti/>.

Commissione Europea. “Digital Economy and Society Index (DESI) 2020. Thematic chapters”. Scaricato da: [DESI2020Thematicchapters-FullEuropeanAnalysis](https://ec.europa.eu/economy_finance/DESI2020Thematicchapters-FullEuropeanAnalysis).

Commissione Europea. Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio. Un sistema fiscale equo ed efficace nell’Unione Europea per il mercato unico digitale (21-09-2017). Bruxelles, COM (2017) 547 final. Scaricato da: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:IT:PDF>.

Commissione Europea. Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa (21-03-2018). Bruxelles, COM (2018) 147 final. 2018/0072 (CNS). Scaricato da: [COM\(2018\)147_0](https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0072:FIN:IT:PDF).

Commissione Europea. Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (21-06-2017). Bruxelles, COM (2017) 335 final, 2017/0138 (CNS). Scaricato da: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017PC0335&from=PT>.

Commissione Europea. Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali (21-03-2018). Bruxelles, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Scaricato da: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:IT:PDF>.

Confindustria. "Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia" (giugno 2019). Scaricato da: https://www.confindustria.it/wcm/connect/709d0622-b64a-4e5e-98a8-b0ca44978022/Position+Paper+Principi+fiscali+internazionali+e+digitalizzazione+dell%27economia_25.6.19+Confindustria.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE-709d0622-b64a-4e5e-98a8-b0ca44978022-mKfijyE.

Corriere Della Sera. I., Trovato. "Facebook, Google, Amazon e le altre big tech: perchè devono pagare le tasse e perché la web tax è giusta" (28-03-2019). Scaricato da: https://www.corriere.it/economia/aziende/19_marzo_28/big-tech-devono-pagare-tasse-230d1ed4-5088-11e9-bc24-e0a60cf19132.shtml.

Corte Generale dell'Unione Europea. "The General Court of the European Union annuls the decision taken by the Commission regarding the Irish tax rulings in favour of Apple". Lussemburgo, 15 luglio 2020. Scaricato da: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/cp200090en.pdf>.

Digit Export. "L' e-commerce in Europa: dati e tendenze" (21-10-2020). Scaricato da: [https://digitexport.it/promuovere-e-vendere/le-commerce-in-europa-dati-e-tendenze.kl#/#/](https://digitexport.it/promuovere-e-vendere/le-commerce-in-europa-dati-e-tendenze.kl#/).

Europa Today. A., Bianchi. "Studio accusa Apple: "Continua a usare le leggi irlandesi per eludere il fisco in Europa" (22-06-2018). Scaricato da: <https://europa.today.it/lavoro/apple-irlanda-paradiso-fiscale-evasione.html>.

F Informazione Fiscale. A., M., D'Andrea. "Digital tax, proroga scadenza imposta servizi digitali 2021. Chi paga e calcolo, le istruzioni AdE". Scaricato da: <https://www.informazionefiscale.it/digital-tax-imposta-servizi-digitali-2021-scadenza-chi-paga-calcolo-agenzia-entrate>.

FASI, Funding Aid Strategies Investments. M., Bonucci. "Cosa prevede il Recovery Plan di Draghi: risorse, mission, progetti e riforme" (05-05-2021). Scaricato da: <https://www.fasi.biz/it/notizie/strategie/22519-recovery-fund-recovery-plan-piano-ripresa-resilienza.html>.

FISCO [7]. R., Martin. “Il concetto di residenza fiscale” (22-11-2012). Scaricato da:

[https://www.fisco7.it/2012/11/il-concetto-di-residenza-fiscale/#:~:text=La%20residenza%20fiscale%20viene%20riconosciuta,nelle%20anagrafi%20della%20popolazione%20residente%3B&text=ha%20stabilito%20in%20Italia%20la%20propria%20residenza%20\(la%20dimora%20abituale\).](https://www.fisco7.it/2012/11/il-concetto-di-residenza-fiscale/#:~:text=La%20residenza%20fiscale%20viene%20riconosciuta,nelle%20anagrafi%20della%20popolazione%20residente%3B&text=ha%20stabilito%20in%20Italia%20la%20propria%20residenza%20(la%20dimora%20abituale).)

Fisco Oggi, rivista online dell’Agenzia delle entrate. A., Gambadoro. “Ocse, confronto globale sul Fisco – 1 il punto su digitale, ambiente e pandemia” (02-02-2021). Scaricato da:

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-confronto-globale-sul-fisco-1-punto-digitale-ambiente-e-pandemia>.

Fisco Oggi, rivista online dell’Agenzia delle entrate. E., Santulli. “Ocse, confronto globale sul Fisco – 2 Fari accesi su fisco e sviluppo” (04-02-2021). Scaricato da:

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ocse-confronto-globale-sul-fisco-2-fari-accesi-fisco-e-sviluppo>.

Fisco Oggi, rivista online dell’Agenzia delle entrate. F., Brocceri. “Multinazionali ed elusione internazionale. 117 mld di gettito fiscale vanno persi” (30-07-2020). Scaricato da:

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/multinazionali-ed-elusione-internazionale-117-mld-gettito-fiscale-vanno>.

Fisco Oggi, rivista online dell’Agenzia delle entrate. S., Latini. “Pacchetto Ue antielusione, in regola 2 Paesi membri su 3” (19-12-2018). Scaricato da:

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/pacchetto-ue-antielusione-regola-2-paesi-membri-3>.

Fiscomania.com. F., Migliorini. “Apple: case study di international tax planning” (07-05-2019).

Scaricato da: <https://fiscomania.com/apple-tax-planning/>.

Fiscomania.com. F., Migliorini. “E-commerce: guida alla disciplina fiscale. I criteri di territorialità ai fini dell’Imposta sul valore aggiunto nell’attività di E-commerce diretto ed indiretto” (01-11-2020).

Scaricato da: <https://fiscomania.com/e-commerce-iva/>.

Fiscomania.com. F., Migliorini. “Moss: regime iva per e-commerce diretto b2c. Il sistema del "Mini one stop shop" consente di assolvere l’IVA (e i relativi obblighi) derivante da prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di servizi elettronici, effettuate nei confronti di "privati consumatori"” (28-04-2020).

Scaricato da: <https://fiscomania.com/regime-speciale-moss/>.

Fiscomania.com. F., Migliorini. “Pem (place of effective management) nella residenza fiscale delle società” (17-11-2020). Scaricato da:

<https://fiscomania.com/pem-residenza-fiscale-societa/>.

Fiscomania.com. F., Migliorini. “Tassazione di interessi dividendi e royalties nel modello OCSE. I criteri di territorialità per interessi dividendi e royalties nel modello di convenzione OCSE contro le

doppie imposizioni.” (16-11-2020). Scaricato da: <https://fiscomania.com/convenzione-ocse-dividendi-royalties/>.

FiscotoDay, periodico online di aggiornamento, commenti e contenuti sulle novità fiscali. “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” (03-06-2016). Scaricato da: <https://fiscotoday.it/base-erosion-and-profit-shifting-beps/>.

Fondazione Bruno Visentini. T., Di Tanno. F., Marchetti. “La tassazione dell’economia digitale” (febbraio 2019). Scaricato da: <http://www.ditanno.it/content/uploads/2020/01/La-tassazione-delleconomia-digitale.pdf>.

Fondazione Nazionale Commercialisti, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. L., Gaiani. G., Guarnerio. A., Trabucchi. S., Trettel. “La fiscalità nell’economia digitale. Problematiche e scenari possibili” (28-05-2018). Scaricato da: [2018_05_23_La%20fiscalit%C3%A0%20nell%E2%80%99economia%20digitale.%20Problematiche%20e%20scenari%20possibili_%20\(4\)](https://www.fondazionecommercialisti.it/system/files/imce/aree-tematiche/pac/FINT_Modello_di_convenzione_OCSE.pdf).

Fondazione Nazionale Commercialisti. “Model Convention with respect to taxes on income and on capital”. (Modello OCSE). Scaricato da: https://www.fondazionecommercialisti.it/system/files/imce/aree-tematiche/pac/FINT_Modello_di_convenzione_OCSE.pdf.

Gazzetta ufficiale dell’Unione Europea (Atti per i quali la pubblicazione è una condizione di applicabilità). Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto. Scaricato da: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>.

Gazzetta ufficiale dell’Unione Europea, II (Atti non legislativi), Regolamenti. “Regolamento di esecuzione (UE) N. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (rifusione)”. Scaricato da: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Regolamento_282_2011.pdf.

Gazzetta ufficiale dell’Unione Europea. Direttiva (UE) 2016/1164 del Consiglio del 12 luglio 2016 recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno. Scaricato da: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=IT>.

Gazzetta ufficiale dell’Unione Europea. J., Doz, Orrit. Parere del Comitato economico e sociale europeo su “Misure efficaci e coordinate dell’UE per la lotta contro la frode fiscale, l’elusione fiscale, il

riciclaggio di denaro e i paradisi fiscali” (parere d’iniziativa) (2020/C 429/02). Scaricato da: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020IE0997&from=EN>.

GIGLIO MORO V., PEVERELLI M., Nuove regole per l’“e-commerce”, in “Fiscalità e Commercio Internazionale”, 2015; cfr. FINELLI W., EU e-commerce contracts e giurisdizione: dalla c.d. convenzione Bruxelles I del 27 settembre 1968 alla c.d. nuova convenzione di Lugano del 30 ottobre 2007, passando per il regolamento (CE) del 22 dicembre 2000, N. 44/2001 (c.d. regolamento Bruxelles I), in “Diritto del commercio internazionale” n. 22.1, 2008.

Il Fatto Quotidiano. “Legge di Stabilità, approvata la Google tax. I giganti del web apriranno la partita Iva” (13-12-2013). Scaricato da: <https://www.ilfattoquotidiano.it/2013/12/13/legge-di-stabilita-approvata-la-google-tax-i-giganti-del-web-dovranno-avere-partita-iva/813130/>.

Il fisco, approfondimento Fiscalità internazionale. P., Valente. “La valutazione del Parlamento Europeo sulla proposta di Direttiva antielusione”. Scaricato da: https://static1.squarespace.com/static/55a50b8ee4b00f4e23b93618/t/577b8af7ff7c50a2a387e55b/1467714297303/2016_5_7_IL+FISCO_PV_La+Valutazione+del+Parlamento+Europeo+sulla+Proposta+di+Direttiva+Antielusione.pdf.

Il Sole 24 Ore. “Apple vince contro la Ue, annullata la decisione sul rimborso da 13 miliardi all’Irlanda” (15-07-2020). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/apple-tribunale-ue-annulla-decisione-commissione-antitrust-non-provato-vantaggio-fiscale-AD2kCTe#>.

Il Sole 24 Ore. “Apple vince contro la Ue, annullata la decisione sul rimborso da 13 miliardi all’Irlanda” (15-07-2020). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/apple-tribunale-ue-annulla-decisione-commissione-antitrust-non-provato-vantaggio-fiscale-AD2kCTe>.

Il Sole 24 Ore. “La Germania rilancia sulla web tax: è strategica, aspettiamo Biden” (13-01-2021). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/la-germania-rilancia-web-tax-e-strategica-aspettiamo-biden-ADrNBFDB>.

Il Sole 24 Ore. A., Olivieri. “Big tech, un aiuto dal virus e tasse non pagate per 46 miliardi” (14-10-2020). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/big-tech-aiuto-virus-e-tasse-non-pagate-46-miliardi-ADejt7v>.

Il Sole 24 Ore. G., Galli. S., Boccadutri. “Web tax, la proposta Ue è un passo avanti ma ha ancora troppi limiti” (24-03-2018). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/web-tax-proposta-ue-e-passo-avanti-ma-ha-ancora-troppi-limiti--AE3ef2JE>.

Il Sole 24 Ore. L., Sala. “Quanto ci costa l’elusione fiscale delle multinazionali” (20-01-2019). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/quanto-ci-costa-l-elusione-fiscale-multinazionali-AED7k0HH>.

Il Sole 24 Ore. M., Pignatelli. “Entrate fiscali a rischio: ecco perché Dublino dice no alla web tax” (21-03-2018). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/entrate-fiscali-rischio-ecco-perche-dublino-dice-no-web-tax-AE2iIiKE>.

Il Sole 24 Ore. R., Barlaam. “Dazi, Italia di nuovo nel mirino Usa per la digital tax” (03-06-2020). Scaricato da: <https://www.ilsole24ore.com/art/dazi-italia-nuovo-mirino-usa-la-digital-tax-AD8fNBV>.

IONOS, Startup Guide. “Royalty: significato di questo tipo di remunerazione” (06-07-2020). Scaricato da: <https://www.ionos.it/startupguide/gestione/royalty/>.

La Repubblica. W., Galbiati. “Apple, un mostro a due teste creato per evadere il Fisco” (24-03-2015). Scaricato da: https://www.repubblica.it/economia/2015/03/24/news/apple_fisco-110345674/.

Lentepubblica.it. “La Sentenza dell’Unione Europea che salva Apple dalle tasse” (16-07-2020). Scaricato da: <https://www.lentepubblica.it/contabilita-bilancio-tasse-tributi/sentenza-unione-europea-apple/>.

M. Milillo., R. Loiero., “Finanza pubblica, politica ed istituzioni. Un approccio moderno alla scienza delle finanze.” 2019 Pearson Italia – Milano, Torino.

M., Marè. “La tassazione del commercio elettronico”. Scaricato da: <https://www.ice.it/it/sites/default/files/inline-files/Rapporto%20Ice%202003%20-%20Mar%C3%A8.pdf>.

MARINO G., Paradisi e paradossi fiscali. Il rovescio del diritto tributario internazionale, 2009, EGEA, Milano.

Mc Grow Hill Education. F., Fontana. M., Caroli. “Economia e gestione delle imprese”.

Ministero dell’Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze. E., Miola. “Il progetto OCSE/G20 “Base Erosion and profit shifting”” (12-04-2017). Scaricato da: <https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/1-Miola.pdf>.

Network Digital 360, CORCOM. “Web tax in vigore dal 1 gennaio: frutterà 600 milioni all’anno” (15-10-2019). Scaricato da: <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-in-vigore-dal-1-gennaio-fruttera-600-milioni-allanno/>.

Network Digital 360, CORCOM. P., Licata. “E’ scontro Usa-Ue sulla web tax. Trump minaccia dazi a Italia e Francia” (03-12-2019). Scaricato da: <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/e-scontro-usa-ue-sulla-web-tax-trump-minaccia-dazi-a-italia-e-francia/>.

Network Digital 360, CORCOM. P., Licata. “Web tax, Gentiloni: “Intesa Ocse a metà 2021 o Ue procederà da sola” (17-11-2020). Scaricato da: <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-gentiloni-intesa-ocse-a-meta-2021-o-ue-procedera-da-sola/>.

Network Digital 360. A., Dini. “100 miliardi di dollari, ecco quanto vale l’elusione fiscale delle big tech” (03-12-2019). Scaricato da: <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/100-miliardi-di-dollari-ecco-quanto-vale-lelusione-fiscale-delle-big-tech/>.

Network Digital 360. A., Franco. “Tasse big tech, ecco la spinta alla Commissione Ue dopo la sentenza Apple” (28-07-2020). Scaricato da: <https://www.agendadigitale.eu/mercati-digitali/commissione-europea-vs-apple-le-conseguenze-della-sentenza-del-tribunale-ue/>.

Network Digital 360. F., Meta. “Stretta dell’Europa sulle big tech. Gentiloni svela il piano anti “paradisi digitali”” (15-07-2020). Scaricato da: <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-affondo-di-gentiloni-se-necessario-reagiremo-a-sanzioni-usa/>.

Network Digital 360. U., Bertelè. “I 7 peccati capitali di Google, Apple e delle altre Big Tech: ecco perché sono sotto accusa” (20-05-2019). Scaricato da: <https://www.digital4.biz/executive/eventi-e-strategie/7-peccati-capitali-di-google-apple-e-le-altre-big-tech/>.

OCSE, “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”. “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”, Action 6: 2015 Final Report. Scaricato da: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/BEPS%20Action%206%20-%20Prevent%20Treaty%20Abuse%20\(October%202015\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/BEPS%20Action%206%20-%20Prevent%20Treaty%20Abuse%20(October%202015).pdf).

Osservatorio dei Conti Pubblici Italiani. B., Bonini. G., Galli. “La web tax italiana: prospettive e problemi” (25-01-2020). Scaricato da: <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-WebTax.pdf>.

Osservatorio dei Conti Pubblici Italiani. G., Galli. R., Palomba. “Digital Tax: aggiornamento sulle trattative internazionali” (03-07-2020). Scaricato da: <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-Digital%20tax-%20aggiornamento%20sulle%20trattative%20internazionali.pdf>.

Oxford Journals, Oxford University Press. P., Aghion. N., Bloom. R., Blundell. R., Griffith. P., Howitt. “Competition and Innovation: An Inverted-U Relationship”. Scaricato da: https://www.ucl.ac.uk/~uctp39a/ABBGH_QJE_2005.pdf.

Parlamento Europeo. Relazione sui reati finanziari, l’evasione fiscale e l’elusione fiscale. Risoluzione del Parlamento Europeo del 26 marzo 2019 sui reati finanziari, l’evasione fiscale e l’elusione fiscale (2018/2121(INI)). Scaricato da: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_IT.pdf.

Rivista di Diritto Tributario, supplemento online. Pacini Giuridica. A., Perrone. “Il percorso (incerto) della c.d. *web tax* italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della *digital economy*” (30-08-2019). Scaricato da:

<https://iris.unipa.it/retrieve/handle/10447/368196/737620/pdf%20articolo%20perrone%20su%20web%20tax%20italiana%20pubblicato%20su%20rdt%20on%20line.pdf>.

Starting Finance. E., Capecchi. “Double Irish with Dutch Sandwich” (04-01-2018). Scaricato da: <https://www.startingfinance.com/approfondimenti/double-irish-with-dutch-salldwich/>.

Studio Tributario e Societario Caporale. “Convenzione BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)” (11-07-2019). “OCSE – Azioni BEPS (Bas Erosion and Profit Shifting)” (11-04-2018). Scaricato da: <http://www.mrcaporale.it/dir/index.php/category/oecd-organization-for-economic-cooperation-and-development/beps-base-erosion-and-profit-shifting/>.

Studio Tributario e Societario Caporale. “Direttive anti elusione – anti tax avoidance directives (ATAD 1 e 2)” (10-04-2019). Scaricato da: <http://www.mrcaporale.it/dir/index.php/category/direttive-unione-europea/direttive-atad-1-e-2/>.

T.U.I.R 2019

TELOS, Rivista dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma. T., Onesti. L., Arienti. E., Catania. L., D’Accolti., V., Franceschelli. D., Gismondi. S., Giuliano. R., Grottola. A., Iannini. S., Pileri. M., Romano. F., Sorvillo. G., Strekelj. “Riflessioni sull’economia digitale” (2018). Scaricato da: https://www.odcec.roma.it/files/2018/Documenti/Rivista%20Telos%20n1_2018_web.pdf.

The Dutch delegation of the Labour Party in the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament (PvdA, S&D). P., Tang. H., Bussink. “EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook” (settembre 2017). Scaricato da: [EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook%20\(1\)](#).

The EU's Enlargement and Mediterranean Strategies, 2001. L Van Den Hende. Springer

Unioncamere Lombardia, camere di commercio lombarde. A., Perani. “E-commerce e Sportello Unico per i Servizi Telematici MOSS” (ottobre 2015). Scaricato da: http://www.unioncamerelombardia.it/images/file/INT%20Lombardia%20Point/E-commerce%20%20e%20sportello%20unico%20per%20i%20servizi%20telematici%20Moss_def.pdf

Università degli studi di Teramo, EUROPEIUNITE, Osservatorio Permanente Sui Semestri di Presidenza Del Consiglio Dell’Unione Europea. M., Pini. A., Rinaldi. “L’economia digitale: politiche europee, misurazioni internazionali e riflessioni per una quantificazione analitica e comparabile fra paesi europei”. Scaricato da: <http://www.europeiunite.eu/wp-content/uploads/2019/10/EUNITE-WP-3-2016-Pini-Rinaldi.pdf>.

SITOGRAFIA

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

https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/993623/index.html?part=dossier_dossier1-sezione_sezione8-h1_h11

<https://www.assolombarda.it/servizi/fisco/informazioni/legge-di-bilancio-2019-limposta-sui-servizi-digitali#:~:text=L'imposta%20%C3%A8%20pari%20al,5%2C5%20milioni%20di%20euro.>

<http://www.lexdigcital.it/economia-digitale/>

<https://taxavoidance.weebly.com/background/december-12th-2014>

https://www.rm.camcom.it/pagina1529_il-consumo-nelleconomia-digitale.html

<https://www.trasferimentosicuro.it/tassazione-territoriale-worldwide/>

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

<https://ecommerce->

platforms.com/it/glossary/amazonhttps://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/941275/index.html?part=dossier_dossier1

<https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi>

https://it.wikipedia.org/wiki/Servizi_e-government

https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_it

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-

en?_cf_chl_jschl_tk_=b6a17cb10699c7933f6a1b3ff35c2f0687b18707-1622366491-0-

<AVwYo3PEgweo4pfSd2NBSVDx5ddVyaSqK5N4InvIbXYTBOBSOa1niW7AHSIKhBovNdONKs1Ws>

5h5IBsGvIP18r21Z6921Com6Fo0Ptot85ypPzNE84GG2cfARD704Y4k9Vsc4Wt0Q3tmoY2G5Lq_nX1F

gV382fSI-UAZ8VP2GtKNi29WHqycMKG_amDexERVKcV6cLO_RNojo2-

<SdfhnHy0xtd5LJ0dvdQOk0YP8nkaX0wJ7YF13jj9rMdldmYwUvzyPF0xJ9BRHpHTRSKYF497OZ->

W4E37WWO4ZFX_ABYwO1mTQWFzpzYYy4TkI9ADAKrIUpRQ37hcvxAs8IBcDKldS4oWw8RRnS

Vy2LSw5SgDIVKzPOe3bwC4TCSHoz9vNiadDGNOS_t2XjDNFp3uq-

yZrWgYhcXV_sea3cvmDI7FCXwBP3RgOj2h5kppq-e7Z5keGDx9ax0FuH_QqrJYKDoM.

<https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/library/digital-economy-and-society-index-desi-2020>

<https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01142563.pdf>

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-italian.pdf>

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/941275/index.html?part=dossier_dossier1

<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en;jsessionid=7PmhZVu1X_w75JjkT2_Hj3at.ip-10-240-5-156

<https://www.oecd.org/tax/discussion-draft-action-6-prevent-treaty-abuse.htm>

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en

https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/941275/index.html?part=dossier_dossier1-sezione_sezione5

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

<https://www.consilium.europa.eu/it/policies/anti-tax-avoidance-package/>

https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/B-9-2019-0238_IT.html

<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

https://temi.camera.it/leg17/post/indagine_conoscitiva_sulla_fiscalit_digitale.html?tema=temi/ires_irap