

Il contrasto ai fenomeni elusivi nell'economia digitale

di DAVIDE ATTILIO ROSSETTI¹

La crescita, anzi il dilagare, dell'economia digitale mette alla prova la struttura stessa della tassazione transnazionale. La nozione di stabile organizzazione elaborata dalla teoria classica della fiscalità internazionale richiede un minimo nesso materiale o personale con la giurisdizione che pretende l'imposizione. L'economia digitale è in grado di stabilire rapporti coi consumatori di un paese senza necessità di stabilire in quel paese nessi riconoscibili come propri di una stabile organizzazione classica. Per questo l'Ocse, nel deliverable Action 1, ha elaborato una modifica all'attuale definizione di stabile organizzazione del modello convenzionale, introducendo il concetto di presenza economica significativa, concetto che prescinde da presenze materiali e personali e si basa sulla rilevanza delle transazioni fatte con controparti del paese della fonte. Questione connessa alla difficoltà di tassare i profitti realizzati nel paese della fonte è quella della digital tax. In definitiva, le proposte di revisione del sistema di tassazione da parte delle istituzioni internazionali

e nazionali, tentano di concentrare l'imposizione nel luogo in cui si trovano i consumatori, prescindendo dall'esistenza di una sede fissa di affari di classica impostazione. Il fenomeno della digital economy è tuttavia difficile da catturare senza creare danni collaterali (ad esempio cali di investimenti o aumento dei prezzi) che annullino gli effetti positivi della tassazione. L'esperienza dimostra che i sistemi che stanno traendo vantaggio dalla digital economy sono quelli che creano condizioni di contesto, ivi inclusa un'imposizione sulle società attraente, per favorire lo spontaneo insediamento delle imprese della economia digitale. L'economia digitale, lungi dal farsi catturare dagli schemi classici della fiscalità internazionale o da nuove forme di imposizione i cui effetti complessivi sono difficili da ponderare, pone sfide radicali alla fiscalità classica e agli Stati nazionali basati sul controllo fisico dei territori, che riguardano la concezione stessa della sovranità fiscale e i miti della lotta alla competizione fiscale come fenomeno negativo.

www.sfrumenti-finanziariefiscalia/DOTTRINA

1. I profili tributari dell'economia digitale

Negli ultimi anni il commercio elettronico ("e-commerce")² si è sviluppato senza soluzione di continuità, facilitando la mobilità transnazionale delle attività commerciali e la digitalizzazione di beni e servizi. La costante dematerializzazione del commercio ha acuito la distanza del luogo di consumazione del bene da quello di stabilimento del venditore³.

¹ Componente del Gruppo di Studio Enrico Gustarelli per la fiscalità di impresa dell'Università Bocconi e partner di *Morri Rossetti e Associati - Studio legale e tributario*. Si ringrazia il dottor Davide Vecchione per la collaborazione alla stesura del presente contributo.

² Non esiste una definizione giuridica di commercio elettronico. La Commissione Europea nella comunicazione COM(97) 157 del 15 aprile 1997, ha precisato che: "il commercio elettronico consiste nello svolgimento di attività commerciali per via elettronica, basato sull'elaborazione e la trasmissione di dati (tra cui testo, suoni e immagini video) per via elettronica, esso comprende attività disparate quali: commercializzazione di merci e servizi per via elettronica; distribuzione online di contenuti digitali; effettuazione per via elettronica di operazioni quali trasferimenti di fondi, compravendita di azioni, emissione di polizze di carico, vendite all'asta, progettazione e ingegneria in cooperazione; on line sourcing; appalti pubblici per via elettronica, vendita diretta al consumatore e servizi post-vendita. Il commercio elettronico comprende prodotti (ad es. prodotti di consumo, apparecchiature specialistiche per il settore sanitario), servizi (ad es. servizi di informazione, servizi giuridici e finanziari), attività di tipo tradizionale (ad es. l'assistenza sanitaria e l'istruzione) e di nuovo tipo (ad es. "centri commerciali virtuali")."

³ Un operatore può eseguire delle transazioni digitali in un singolo stato, prescindendo da alcuni elementi materiali che, in un sistema tradizionale di commercializzazione dei prodotti, consentirebbero di collegare un'attività produttiva di reddito a un determinato territorio.

L'economia digitale⁴ permette di creare un legame coi consumatori di un paese senza necessità di stabilire in un singolo territorio nessi riconoscibili come propri di una stabile organizzazione. Per siffatte ragioni, risulta sempre più difficile tassare i profitti realizzati nel paese della fonte di produzione del reddito. In questi ultimi anni, i giganti del web sono stati accusati di attuare una pianificazione fiscale aggressiva, sfruttando le carenze dell'attuale sistema tributario transnazionale. La strategia di tali operatori, oggi tacciata di elusività dalle istituzioni nazionali e internazionali, ma perpetrata tramite l'utilizzo di strumenti e regimi fiscali leciti, consiste nell'effettuare operazioni tra società affiliate in modo da spostare in stati a bassa fiscalità la tassazione dei profitti prodotti dalle *web companies* negli stati di consumo.

Le maggiori criticità in tema di erosione della base imponibile si registrano nel commercio elettronico diretto⁵; il settore impositivo maggiormente sottoposto a fenomeni elusivi è quello della tassazione diretta, essendo l'imposizione indiretta dei servizi digitali stata di recente regolamentata a livello comunitario e nazionale, risolvendo in tal modo alcuni profili problematici⁶.

Con gli attuali strumenti di fiscalità internazionale, uno stato può tassare i redditi d'impresa di una società non residente solo in presenza di una stabile organizzazione a cui attribuire i profitti generati sul proprio territorio. La nozione di stabile organizzazione elaborata dalla teoria classica della fiscalità internazionale richiede un collegamento materiale o personale con la giurisdizione dello stato che pretende l'imposizione.

La dematerializzazione propria dell'*e-commerce* consente alle grandi multinazionali del web di svolgere la propria attività all'interno di un mercato nazionale, senza dovere necessariamente mantenere una presenza fisica sul territorio. Ciò non consente ai singoli stati di tassare i redditi generati dagli operatori del *web* non residenti sul proprio territorio⁷.

La crescita dell'economia digitale ha spinto l'Ocse a proporre diverse soluzioni per regolamentare il settore e contrastare eventuali fenomeni elusivi.

⁴ L'Ocse così definisce nell'Action 1 del progetto BEPS l'economia digitale: "The digital economy is the result of a transformative process brought by information and communication technology (ICT), which has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy. [...] The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs."

⁵ Si ricorda che il commercio *on line* si articola in due categorie: 1) commercio elettronico indiretto: l'acquisto ed il pagamento vengono effettuati *on line*, ma il bene oggetto della transazione viene consegnato tramite i canali tradizionali del servizio postale o del vettore privato, al domicilio o alla sede dell'acquirente. Fattispecie assimilabile alla vendita per corrispondenza; 2) commercio elettronico diretto: l'acquisto e la consegna del bene/servizio avvengono entrambe per via telematica.

⁶ La Direttiva europea 2008/8/CE ha stabilito che i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a consumatori privati, sono territorialmente rilevanti ai fini IVA, nello stato comunitario del consumatore finale e non in quello del fornitore. In particolare la Direttiva 2008/8/CE ha modificato la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici. In base alle modifiche introdotte si è realizzata un'equiparazione tra la disciplina B2B e B2C in materia di tassazione IVA. La Direttiva 2008/8/CE ha altresì istituito il regime del "mini one stop shopping" (MOSS), operativo dal primo gennaio 2015. Il mini sportello consente agli operatori UE, che prestano i suddetti servizi a committenti privati (B2C) residenti in altri stati UE dove non sono stabiliti, di versare l'iva dovuta nel proprio Stato membro di identificazione. L'Italia ha recepito le disposizioni della suddetta Direttiva con il decreto legislativo 42/2015 del 31 marzo 2015; alla luce delle modifiche apportate, la tassazione ai fini iva sia delle operazioni B2C che delle operazioni B2B avverrà nel paese di stabilimento del cliente.

⁷ In molti casi, infatti, non è presente un nesso materiale o personale, presupposto per procedere all'imposizione. Basti pensare ad alcune modalità di vendita come gli *app store* e il *cloud computing*. La prima modalità di vendita permette solo ai possessori di *smartphone* o *tablet* di gestire i punti di scarico tramite cui scaricare o acquistare gli applicativi dalla rete. Il *cloud computing*, invece, prevede lo svolgimento di alcune operazioni *on line* come l'*archiviazione*, l'*elaborazione* o la trasmissione di dati, a partire da un insieme comune di risorse, configurabili inizialmente su un unico dispositivo, ma con la possibilità di essere sviluppate in una rete condivisa. All'utente sono assegnate delle risorse attraverso procedure automatizzate, inizialmente condivise con altri utenti. Gli utenti ed i fornitori delle risorse del *cloud* possono trasmettere dati, risorse ed eseguire transazioni commerciali adoperando vari *server* collocati in luoghi diversi. Nell'ambito del *cloud computing* emerge pertanto la difficoltà nel tracciare i flussi dei dati e delle informazioni. Tale sistema descrive ottimamente l'elevato grado di dematerializzazione del commercio elettronico e la difficoltà di definire la territorialità di una transazione digitale. Per un approfondimento cfr. C. ROMANO e D. CONTI, "La fiscalità della "digital economy" all'indomani degli studi BEPS", "in *Corriere Tributario*, n.4/2016

Le conferenze di Turku del 1997 e di Ottawa del 1998 hanno rappresentato le prime occasioni ufficiali per approfondire i profili tributari del commercio elettronico. Successivamente è stato conferito al "Working party n. 1" dell'OCSE⁸ il mandato per integrare il Commentario all'art. 5 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni. Le modifiche al commentario avrebbero permesso di estendere la nozione di stabile organizzazione al settore del commercio digitale⁹. Così, in riferimento ai diversi strumenti informatici che possono essere utilizzati da un operatore nel settore digitale, il Commentario all'art. 5 del Modello Convenzionale Ocse, dopo aver fornito le definizioni di *sito web*, *server* e *internet Server Provider (ISP)*¹⁰, ha statuito che il *sito web* utilizzato dalle aziende per svolgere le proprie attività digitali non fosse di per sé idoneo a identificare una stabile organizzazione, in virtù della sua natura immateriale, mentre il *server*, come attrezzatura informatica fisica, fosse in principio idoneo a configurare una sede fissa d'affari¹¹. Con gli interventi dei primi anni 2000 l'Ocse ha esteso la *basic rule* dell'art. 5 del modello al settore del commercio digitale, tentando di adattare gli elementi tradizionali della materialità al fenomeno delle operazioni digitali. Tali soluzioni si sono rivelate inadeguate, complice la sempre più spinta dematerializzazione dell'*e-commerce*¹².

2. Il contrasto dei fenomeni elusivi a livello internazionale

Dinnanzi all'incapacità di gestire il fenomeno dell'*e-commerce* con i tradizionali strumenti di fiscalità, l'Ocse ha elaborato nuove proposte in materia di economia digitale, all'interno del progetto BEPS³. Con il *deliverable Action 1*¹⁴ l'Ocse ha riaperto il capitolo dell'economia digitale e ha tracciato delle strategie di natura fiscale per impedire il verificarsi di situazioni elusive.

Si è così, definitivamente, preso atto che l'attuale modello convenzionale consente ad uno stato di tassare i redditi d'impresa di una società non residente solo in presenza di una stabile organizzazione a cui attribuire i profitti generati sul proprio territorio e che il commercio digitale ha permesso alle grandi multinazionali del web di svolgere la propria

⁸ Il *Working party n. 1 sulle Convenzioni e Questioni correlate* è un sottogruppo dell'OCSE *Committee on Fiscal Affairs*, che ha il compito di aggiornare il modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni

⁹ Nel dicembre del 2000 il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE ha approvato il documento che ha introdotto i paragrafi 42.1 al 42.10 all'art. 5 del Commentario relativi alla nozione di stabile organizzazione per il commercio elettronico.

¹⁰ *Sito web*, è una combinazione di software e dati elettronici immagazzinati da un *server*, che non costituisce di per sé una proprietà materiale. Generalmente non ha una localizzazione che possa identificare una sede d'affari fissa. *Server*, è un bene rappresentato da un elaboratore che fornisce un supporto logico e fisico ad altri componenti (*clients*) in una rete informatica. L'attività si considera realizzata nel luogo in cui il computer/elaboratore è collocato. *Internet Server Provider (ISP)* è un operatore che gestisce un server su cui sono installati siti di altre imprese. Modello Ocse, Commentario all'art. 5, Electronic Commerce, par.42.1- 42.10.

¹¹ Sul punto il commentario Ocse ha previsto espressamente che la presenza di un *server* in uno stato potrebbe configurare una stabile organizzazione, purché gestito dall'impresa non residente (OCSE, Commentario all'art. 5, Electronic Commerce, 42.3). Secondo l'Ocse, nel caso in cui l'ISP metta a disposizione un *server* di sua proprietà ad imprese non residenti, il *server* non configurerebbe una stabile organizzazione per l'impresa estera. Tuttavia, qualora il *server* sia di proprietà dell'impresa non residente e il *provider* si limiti ad offrire le proprie strutture, il *server* potrebbe identificare una stabile organizzazione dell'impresa estera: Per un approfondimento cfr. G. LIBERATORE, "La stabile organizzazione nell'*e-commerce*": un approccio attuale", in *Fiscalità & Commercio Internazionale* n. 11/2015.

¹² Il legislatore comunitario nei primi anni duemila ha sostanzialmente confermato le posizioni dell'Ocse in materia di *e-commerce*. La direttiva europea 2000/31/CE, sul commercio elettronico, all'art.2 lett.c ha definito "*prestatore stabilito*" chi esercita effettivamente e a tempo indeterminato un'attività economica mediante un'installazione stabile.

¹³ L'Ocse, con il progetto BEPS (*OECD/20 Base Erosion Profit-Shifting Project*) ha individuato un piano composto da 15 "Actions" per fronteggiare i fenomeni di erosione della base imponibile e del "*profit-shifting*". Il 5 ottobre 2015 l'OCSE ha rilasciato i report finali su tutte le 15 aree del progetto. I ministri delle finanze ed i governatori delle Banche centrali del G20, durante la conferenza di Lima dell'8 ottobre 2015, hanno approvato la necessità di riformare le regole del sistema tributario transnazionale ed hanno espresso un sostegno unanime al progetto BEPS licenziato dall'Ocse.

¹⁴ *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. ACTION 1: 2015 Final Report Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.*

attività all'interno di un mercato nazionale senza dovere necessariamente mantenere una presenza fisica sul territorio di uno stato estero.

L'Ocse ha riconosciuto così l'attuale difficoltà di tassare i profitti prodotti nel paese della fonte e con il *deliverable Action 1* ha elaborato alcune ipotesi per garantire la tassazione dei redditi prodotti dalle *web companies* suggerendo l'introduzione di un nuovo concetto di "nexus" territoriale e una modifica del concetto di stabile organizzazione. Nel documento è stata valutata positivamente anche una modifica della lista contenuta al comma 4 dell'articolo 5 del modello convenzionale, relativa alle attività preparatorie ed ausiliarie in presenza delle quali non può identificarsi una stabile organizzazione¹⁵.

L'Ocse¹⁶ ha elaborato il "nesso" territoriale della "significativa presenza economica" attraverso cui ravvisare una stabile organizzazione; tale modifica del concetto di stabile organizzazione renderebbe più agevole la tassazione dei profitti immateriali prodotti dalle imprese che operano nel settore digitale. Il report ha indicato gli elementi attraverso cui verificare la significativa presenza economica di una società non residente¹⁷; si tratta (i) del superamento di una soglia di ricavi prodotti nelle transazioni per via telematica; (ii) di fattori legati all'utenza, come il numero di contratti conclusi, gli utenti mensilmente attivi o l'ammontare dei dati raccolti; (iii) di fattori digitali quali ad esempio il *local domain name*, l'esistenza di una piattaforma digitale in un singolo stato, l'utilizzo della moneta dello stato in cui si eseguono le transazioni.

Nel *deliverable Action 1* l'Ocse ha analizzato l'eventualità di prevedere una ritenuta sulle transazioni eseguite per via telematica da parte dello stato di origine dei flussi reddituali. La ritenuta può essere applicata a certe categorie di transazioni o in alternativa quale meccanismo per supportare l'applicazione del nesso della significativa presenza economica. Il documento è sincero nell'avvertire che l'applicazione della ritenuta può confliggere con il principio di non discriminazione previsto dal modello convenzionale e con le norme UE. L'Ocse ha, tuttavia, chiarito che lo strumento della ritenuta rappresenta un meccanismo residuale, idoneo ad assicurare la tassazione dell'imponibile laddove sia accertata una significativa presenza economica da parte dell'impresa non residente e questa non si riveli con una stabile organizzazione. Il documento ipotizza l'istituzione di un sistema di registrazione interstatale che raccolga i pagamenti effettuati nei singoli stati, così che una società possa usufruire di un credito d'imposta nello stato di residenza, in proporzione alle ritenute subite nello stato estero¹⁸.

L'Ocse ha valutato anche l'introduzione di una "equalisation levy"¹⁹ da applicare nei casi in cui si sia verificata una significativa presenza economica dell'impresa non residente,

¹⁵ Il *paper* dell'action 1 ha affrontato rapidamente tale circostanza, poiché oggetto di più ampia trattazione all'interno dell'action 7 (2015 *Final Report Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*) del progetto BEPS. Nel *deliverable Action 7*, l'Ocse infatti si occupa del controverso fenomeno dei *commissionaire arrangements*, posti in essere, principalmente, con l'obiettivo di sostituire gli accordi attraverso cui una società non residente consente al personale della sede estera di concludere contratti, operando in qualità di distributori, con "*commissionaire arrangements*"; in tal modo si genera un'erosione della base imponibile nel paese in cui le vendite vengono eseguite. Ulteriore questione affrontata dall'action 7 riguarda la frammentazione delle attività tra le diverse entità del gruppo, affinché le stesse siano qualificate come preparatorie o ausiliarie, ai sensi dell'art. 5, paragrafo 4 del Modello Ocse. Nel documento si suggerisce infine di subordinare espressamente tutte le attività elencate nel paragrafo 4 dell'art. 5 del proprio Modello di convenzione, alla condizione del carattere "preparatorio o ausiliario".

¹⁶ Nel documento *Public discussion draft- BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy, Cap VII- Potential options to address the broader tax challenges raised by the digital economy-* precedente all'*ACTION 1: 2015 Final Report Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy-* l'Ocse ha elaborato un concetto autonomo di stabile organizzazione virtuale, che si basi, ad esempio, su alcuni fattori legati alla disponibilità di un sito *internet*, oppure alla conclusione di contratti tramite un agente che agisca con mezzi di tecnologia informatica.

¹⁷ BEPS, ACTION 1, Chapter 7: *Broader direct tax challenges raised by the digital economy and the options to address them.*

¹⁸ BEPS, ACTION 1, Chapter 7, 7.6.3. *A withholding tax on digital transactions.*

¹⁹ BEPS, ACTION 1, Chapter 7, 7.6.4. *Introducing an "equalisation levy".*

configurata nella forma di un'accisa, da applicare a prestatori residenti e non residenti assicurando così un eguale trattamento fiscale²⁰.

L'Ocse ha poi elaborato un sistema di rafforzamento dell'attività di monitoraggio con il *paper Action 13* ed il relativo *Country by Country reporting (CBCR)*, con relativi obblighi di indicazione per singolo paese dell'ammontare dei ricavi, degli utili lordi, delle imposte pagate e maturate, insieme ad altri elementi indicativi di un'attività economica effettiva. L'Ocse ha poi ipotizzato un modello internazionale per lo scambio automatico delle informazioni contenute nei *CBCR* dei singoli stati, denominato *Multilateral Competent Authority Agreement on The Exchange of Country-By-Country Reports (MCAA)*. In data 27 gennaio 2016, trentuno paesi²¹ hanno sottoscritto l'MCAA, stabilendo che lo scambio automatico delle informazioni inizierà dal 2017, con riferimento ai dati raccolti per il 2016.

Facendo tesoro del lavoro dell'Ocse, la Commissione Europea ha recentemente presentato l'*Anti Tax Avoidance Package*²², contenente una proposta di direttiva del Consiglio recante la modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale ed un pacchetto contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul finanziamento del mercato interno²³.

La proposta di modifica della direttiva 2011/16/UE, che disciplina lo scambio di informazioni tra le amministrazioni dei singoli stati, è stata presentata per contrastare l'elusione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva. La Commissione, rifacendosi a quanto previsto in sede Ocse con l'accordo *MCAA*, ha proposto l'introduzione di un obbligo specifico per lo scambio automatico delle informazioni raccolte dalle amministrazioni dei singoli stati membri tramite il *CBCR*. Le amministrazioni dei singoli Stati membri, dopo aver ricevuto il report *CBCR* da parte delle imprese multinazionali, condivideranno le informazioni con le amministrazioni degli altri stati membri, laddove le società del gruppo di imprese multinazionale sono residenti ai fini fiscali o soggette a imposte per le attività svolte in presenza di una stabile organizzazione.

Alla luce della proposta di modifica della direttiva, lo scambio automatico delle informazioni in materia di rendicontazione paese per paese, valido solo per i paesi firmatari dell'accordo internazionale *MCAA*, diventerebbe obbligatorio in UE ed applicabile anche per gli stati membri non firmatari dell'accordo.

²⁰ Per un approfondimento cfr. C. ROMANO e D. CONTI, "La fiscalità della "digital economy" all'indomani degli studi BEPS", "in *Corriere Tributario*, n.4/2016.

²¹ Paesi firmatari: Australia, Austria, Belgio, Cile, Costa Rica, Repubblica ceca, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Giappone, Liechtenstein, Lussemburgo, Malesia, Messico, Olanda, Nigeria, Norvegia, Polonia, Portogallo, Repubblica slovacca, Slovenia, Sudafrica, Spagna, Svezia, Svizzera e Regno Unito.

²² Con l'*Anti Tax Avoidance Package*, la commissione ha presentato una serie di proposte per contrastare l'elusione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva. La proposta di direttiva "anti-elusione" persegue l'obiettivo di rendere esecutivo il progetto *BEPS* dell'Ocse contro l'erosione della base imponibile ed il trasferimento di utili. La commissione ha sostenuto che l'applicazione unilaterale da parte dei singoli stati membri delle indicazioni contenute nel progetto *BEPS*, porterebbe ad un'esecuzione discordante e difforme delle soluzioni dell'Ocse. Obiettivo della proposta di direttiva è anche quello di rilanciare il progetto di una base imponibile consolidata comune per le società ("*CCCTB*"), a mente del quale, la casa madre e le sue controllate nel mondo sarebbero considerate come una singola entità. In siffatta ipotesi il conto economico deriverebbe dalla somma algebrica dei conti economici di ciascuna società, così che non abbiano alcuna incidenza le operazioni infragruppo, mentre i profitti emergenti verrebbero distribuiti tra i paesi in cui il gruppo opera e sottoposti a tassazione secondo le norme di ciascun ordinamento nazionale.

²³ In data 28 gennaio 2016 la Commissione Europea ha presentato l'*Anti Tax Avoidance Package*, COM(2016)26 final. Il pacchetto è composto dalla proposta di direttiva per la modifica della direttiva 2011/16/UE, dalla proposta di direttiva recante norme contro le pratiche di elusione fiscale, da una comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e da una raccomandazione sui trattati internazionali.

3. La "digital tax" italiana

Il legislatore italiano ha cercato da tempo di regolamentare i profili tributari legati all'e-commerce.

Il primo intervento ha riguardato l'introduzione del comma 5 all'art. 162 del TUIR per stabilire che non costituisce di per sé una stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi²⁴. Tale intervento, lungi dal penetrare la complessità del fenomeno dell'economia digitale, si è limitato ad estendere la regola base della nozione di stabile organizzazione, legata alla presenza materiale in un territorio da parte di un'impresa non residente, al mondo digitale. La legge di stabilità per il 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208) ha, da ultimo, introdotto una presunzione di stabile organizzazione nel settore delle scommesse "terrestri"²⁵, escludendo l'attività di gioco *on line*, svolta senza l'intervento di soggetti residenti per la gestione delle raccolte delle giocate²⁶.

Il tema della tassazione delle imprese digitali si è posto prepotentemente sul piano della prassi. L'Agenzia delle Entrate ha, infatti, assunto un'attitudine molto aggressiva nei confronti dei giganti del web contestando facilmente il fatto di operare sul nostro territorio tramite stabili organizzazioni non dichiarate e di occultare materia imponibile per centinaia di milioni di euro. Nonostante il clamore mediatico e l'atteggiamento muscolare dell'Autorità fiscale, i casi alla ribalta delle cronache dicono di un'incapacità del nostro sistema tributario di regolare il fenomeno. L'attuale nozione di stabile organizzazione digitale, che ruota attorno al nesso costituito dalla localizzazione del *server*, è risultata carente a fronteggiare nuove modalità di vendita *on line* altamente intangibili come l'*app store* o il *cloud computing*.

Il legislatore ha quindi iniziato ad approfondire il tema dell'economia digitale con l'intento di introdurre delle proposte per regolamentare i profili tributari della *digital economy*. Nella seduta del 24 febbraio 2015 della Commissione VI - Finanze il professor Francesco Gallo,

²⁴ Sul punto la risoluzione 119/E/2007 dell'Agenzia dell'Entrate ha precisato le condizioni per ravvisare una stabile organizzazione in presenza di un *server*. L'agenzia, rifacendosi alla soluzioni dell'Ocse dei primi anni 2000 e alla Direttiva UE 2000/31/CE, ha ravvisato l'esistenza di una stabile organizzazione qualora il soggetto estero abbia la disponibilità del *server* e la facoltà di utilizzarlo in maniera permanente.

²⁵ La legge di stabilità del 2016 ha introdotto una presunzione di stabile organizzazione nel settore delle scommesse "terrestri", nel caso in cui la società di scommesse non residente si avvalga di uno o più soggetti residenti che svolgono le tipiche attività di gestione delle giocate e degli apparecchi o strumenti per consentire la giocata. Nel caso di società di scommesse straniere che operano in Italia tramite centri di trasmissioni dati, l'Agenzia può presumere l'esistenza di una stabile organizzazione al superamento di alcune condizioni. In tal caso, gli intermediari finanziari e gli altri soggetti esercenti attività finanziarie, dovranno applicare una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 25 per cento sugli importi delle transazioni. La norma risulta interessante e testimonia un primo tentativo da parte del legislatore nazionale di apportare delle modifiche al concetto di stabile organizzazione in linea con le osservazioni dell'Ocse contenute nel progetto *BEPS action 7*. Sempre in materia di scommesse terrestri, bisogna ricordare che la Corte di Cassazione con la sentenza n.2678 del 2015, ha escluso la possibilità che possa desumersi una stabile organizzazione di una società di scommesse non residente, dal possesso di attrezzature per la comunicazione telematica e dall'espletamento a distanza della prestazione lavorativa, restando perciò ininfluente, a tali fini, la funzione esercitata dai centri di trasmissione dati distribuiti sul territorio (CTD) e contrattualmente legati alla società estera organizzatrice del gioco. Secondo la Corte inoltre non è possibile localizzare l'oggetto principale di un società di scommesse estere in Italia, in quanto i CTD svolgono un'attività meramente ausiliaria o preparatoria rispetto alla gestione dell'impresa.

²⁶ Sul punto si è espressa la Corte di **Cassazione, sezione penale, con la sentenza n. 1811 del 17 gennaio 2014**, affermando che non può ritenersi residente in Italia, ai sensi dell'art. 73 TUIR, una società estera che ivi svolge attività di gioco *on line*. Il tribunale del riesame aveva ritenuto che in Italia fosse localizzato l'oggetto principale della Società sulla base del solo dato formale, costituito dalla titolarità della concessione italiana e dal fatto che il mercato di riferimento fosse quello nazionale. I giudici della corte infatti hanno evidenziato che l'oggetto principale della Società, nel caso di specie la gestione della piattaforma di gioco *on line*, non veniva svolto in Italia riconoscendo che "la possibilità di svolgere l'attività dall'estero, si spiega evidentemente in ragione della peculiarità del gioco a distanza, che è fornito mediante piattaforme *on line*, per cui è ben possibile la gestione dell'attività fuori del territorio dello Stato che ha rilasciato la concessione ed in cui risiedono i soggetti cui il gioco viene offerto (e quindi dal mercato di riferimento).

durante un'audizione sul tema dell'economia digitale²⁷, ha sottolineato che per recuperare la tassazione nel settore dell'economia digitale, bisogna rilanciare l'ipotesi elaborata qualche anno fa in sede Ocse²⁸ di ripartire i profitti dello stesso gruppo tra i vari paesi in cui opera, sulla base di una formula prestabilita che tenga conto dei fattori che intervengono a creare ricchezza. In tal modo verrebbe superato sia il criterio della tassazione nello stato d'origine che quello nello stato di residenza. Gallo avvisa però che per attuare siffatta modalità di tassazione è indispensabile un preventivo accordo internazionale. Tra le varie proposte degli ultimi anni, è stata segnalata la proposta del governo inglese di introdurre una tassa, c.d. *Diverted Profits Tax (DPT)*²⁹, del 25% da applicare ai profitti sottratti dalla tassazione inglese e generati attraverso stabili organizzazioni occulte o tramite pagamenti infragruppo per operazioni con soggetti esteri privi di sostanza economica. Il 27 aprile 2015, è stata presentata alla Camera dei Deputati la proposta di legge n.3076 per contrastare l'elusione fiscale nelle transazioni eseguite per via telematica³⁰. Tale proposta si articola in una serie di soluzioni per consentire all'ordinamento tributario di identificare una *taxable presence* delle imprese multinazionali non residenti, in modo da giustificare l'imposizione dei redditi di impresa prodotti in Italia. Si è ipotizzata l'introduzione di una modifica dell'art.162 TUIR in linea con quanto previsto dal *Draft dell'Action 1* dei *BEPS*³¹ che già conteneva una nuova definizione di stabile organizzazione virtuale, da ravvisare sulla base, ad esempio, di alcuni fattori legati alla disponibilità di un sito *internet*, oppure alla conclusione di contratti tramite un agente che agisca con mezzi di tecnologia informatica³². I proponenti hanno anche avanzato la proposta di introdurre una presunzione di stabile organizzazione qualora si realizzi una presenza continuativa di attività *on line* riconducibili all'impresa non residente per un periodo non inferiore a sei mesi e tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore in misura complessivamente non inferiore a 5 milioni di euro. Pur apprezzando lo sforzo del legislatore domestico, va tuttavia rilevato come in assenza di una

²⁷ Nel corso dell'audizione il professore ha evidenziato l'inidoneità dell'attuale assetto fiscale, nazionale ed internazionale, ad intercettare i redditi prodotti dalle *digital enterprises*, stante l'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'economia digitale, che permette alle *web companies* di essere attivi in un territorio senza una presenza tassabile. A livello internazionale, tra le proposte più interessanti degli ultimi anni dell'Ocse, è stata ricordata l'idea di ripartire i profitti dello stesso gruppo fra vari paesi, sulla base di formula prestabilita che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare la ricchezza. La medesima proposta è stata presa in considerazione dalla Commissione Ue, attraverso la proposta di introduzione di una CCCTB.

²⁸ *OECD Final report of the TAG group of OECD of taxation of e-commerce.*

²⁹ L'imposta britannica si applica in due circostanze. La prima è quella in cui una società non residente effettui operazioni rilevanti in UK, tramite una stabile organizzazione occulta. La seconda ipotesi riguarda il caso in cui una società residente o non residente, ma che esercita un'attività per la quale è soggetta alle imposte nel Regno Unito, godono di vantaggi fiscali attraverso accordi o soggetti terzi che risultano privi di sostanza economica.

³⁰ Camera dei Deputati, Proposta di legge n.3076, Proposta di Legge d'iniziativa dei deputati Quintarelli, Sottanelli, Bruno Bossio, Melilla, Rabino, *Modifiche al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, per il contrasto dell'elusione fiscale nelle transazioni eseguite per via telematica*, presentata il 27 aprile 2015.

³¹ Si rammenta che l'*ACTION 1: 2015 Final Report Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* è stato presentato solo ad ottobre 2015, mentre la proposta di legge è data aprile 2015.

³² In particolare è stata proposta la modifica del primo comma dell'art.162 del TUIR, con la seguente formulazione: "*E' considerata stabile organizzazione, qualsiasi organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea all'attività economica, in termini di mezzi umani e tecnici*". Ai sensi della proposta di modifica: "*il luogo in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente risulterebbe avere la sede della propria attività economica, sarebbe il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa*". Il nuovo articolo 162 TUIR prevedrebbe l'estensione di tali previsioni anche alla *stabile organizzazione virtuale* quando:

la localizzazione di un servizio *on line* non costituisce di per sé una stabile;

la localizzazione di un fornitore di servizi che si occupa dell'ospitalità e della gestione del servizio *on line* non è rilevante ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione, a meno che tali servizi non siano resi da un'agente dipendente dall'impresa che opera in nome e per conto della medesima;

la collocazione fisica nel territorio dello stato dei server relativi al servizio *on line* non è di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di una stabile organizzazione; il fornitore di accesso a *internet* attraverso server nella disponibilità dell'impresa può tuttavia configurare una stabile organizzazione nella misura in cui può essere qualificato come agente dipendente dell'impresa; un server può in ogni caso essere considerato stabile organizzazione se l'attività svolta tramite lo stesso è significativa ed essenziale per l'impresa.

modifica del modello convenzionale Ocse e dei trattati, nuove e isolate disposizioni domestiche potrebbero risultare incompatibili con le attuali norme convenzionali e sovranazionali.

Accanto agli interventi sulla definizione di stabile organizzazione, la proposta di legge n.3076 del 2015 prevede anche l'introduzione di una ritenuta a titolo di imposta sui pagamenti effettuati dai consumatori residenti a titolo di corrispettivo di beni o servizi digitali prestati da un'impresa non residente che non operi tramite una stabile organizzazione sul territorio³³. Questa imposta - subito ribattezzata dai media "digital tax"³⁴- presuppone che l'impresa non residente realizzi un notevole volume d'affari con i consumatori italiani, anche senza una stabile organizzazione. In altre parole, se è dimostrata una notevole permanenza dell'impresa non residente, che potremmo definire "digitale", i redditi conseguiti da attività *on line* si dovrebbero considerare imponibili in Italia. Nelle intenzioni dei proponenti l'aliquota dovrebbe essere nella misura del 25% da applicare sul prezzo che il soggetto residente paga per il bene o servizio. Nello schema di proposta si è ipotizzato di incaricare le banche e le istituzioni finanziarie - già preposte alla gestione dei pagamenti degli acquisti *on line*³⁵- di effettuare tale ritenuta. La *digital tax* così come proposta rischia di risultare inapplicabile per contrasto con il principio UE di non discriminazione. Come accennato in precedenza, in assenza di un intervento normativo coordinato di riforma dei trattati internazionali e delle norme convenzionali, eventuali previsioni interne più restrittive non sarebbero ammissibili. Qualche perplessità suscita anche l'entità della ritenuta proposta, maggiore dell'aliquota Ires a regime (nel 2017 al 24%). Ulteriore criticità potrebbe profilarsi anche in relazione alla previsione di incaricare le banche e gli istituti finanziari di effettuare le ritenute, in quanto non tutti i pagamenti elettronici transitano attraverso tali istituti³⁶.

Quanto infine al monitoraggio, nel tentativo di contrastare i fenomeni elusivi nel settore dell'*e-commerce*, il legislatore nella legge di stabilità 2016, aderendo alle indicazioni Ocse, ha introdotto l'obbligo per le multinazionali di redigere il *CBCR*³⁷. L'Italia ha poi sottoscritto

³³ In particolare è stata avanzata la proposta di introdurre dopo l'articolo 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, il seguente: "Art. 25-bis.1. - (Ritenuta su transazioni *on line* delle persone giuridiche) - 1. Nel caso indicato al comma 4 dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, i soggetti incaricati di eseguire pagamenti verso soggetti non residenti, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del medesimo testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni, per l'acquisto di beni e di servizi acquisiti *on line*, devono operare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo d'imposta del 25 per cento sull'importo da corrispondere.

2. La ritenuta di cui al comma 1 è effettuata dagli intermediari finanziari residenti nei casi in cui intervengano nella riscossione dei relativi flussi finanziari e dei redditi.

3. La ritenuta di cui al comma 1, nei casi in cui si realizzano i presupposti di cui ai commi 1 e 2, è effettuata nel momento in cui gli intermediari intervengono nella riscossione dei redditi e flussi finanziari ivi previsti e deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione del prelievo, secondo la normativa vigente.

4. La ritenuta non si applica nei confronti di soggetti non residenti che hanno stabile organizzazione nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 162 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni.

5. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità con le quali i soggetti non residenti, aventi stabile organizzazione in Italia, comunicano agli intermediari finanziari lo status di stabile organizzazione al fine di non essere sottoposti all'applicazione della ritenuta di cui al presente articolo".

³⁴ Risulta interessante sottolineare che la c.d. *digital tax* ha sostituito un precedente disegno legislativo, che prevedeva l'istituzione della c.d. *web tax*, a mente della quale, le aziende di *eCommerce* e *advertising*, operative sul *web*, avrebbero dovuto rispettare i seguenti obblighi: (i) l'apertura di una partita iva italiana; (ii) l'acquisto del *search advertising*, visualizzabile sul territorio italiano, solo se in possesso di partita iva nazionale e rintracciabile. È necessario precisare che la *digital tax*, invece, non dovrebbe riguardare tutte le multinazionali che hanno una presenza economica digitale.

³⁵ Si rammenta che dal 1 gennaio 2014 le imprese ed i professionisti che acquistano beni e servizi *on line* sono tenuti ad effettuare transazioni tramite bonifico bancario o postale da cui devono emergere i dati identificativi del beneficiario o altri mezzi di pagamento comunque tracciabili.

³⁶ Solo i consumatori *professional users* sono obbligati, nel caso di acquisti *on line*, ad effettuare il pagamento tramite bonifico bancario o postale.

³⁷ L'obbligo di rendicontazione riguarda le società multinazionali con fatturato consolidato di gruppo superiore a 750 milioni di euro. A tale obbligo sono tenute anche le società controllate, residenti nel territorio dello Stato, nel caso in cui la società

l'MCAA, al fine dello scambio automatico delle informazioni contenute nei CBCR tra le amministrazioni dei singoli stati a partire dal 1° gennaio 2017.

4. Considerazioni conclusive

Le proposte di revisione del sistema di tassazione in materia di economia digitale da parte delle istituzioni internazionali e nazionali tentano di portare l'imposizione dal luogo di produzione del servizio digitale al luogo in cui si trovano i consumatori, prescindendo dall'esistenza di una sede fissa di affari di classica impostazione.

Per consentire la tassazione dei profitti realizzati dai giganti tecnologici nel paese di residenza dei consumatori, l'Ocse ha avanzato un'innovativa proposta di modifica del modello convenzionale in tema di stabile organizzazione, introducendo il concetto di presenza economica significativa e intensificando a fini antielusivi l'attività di monitoraggio con l'introduzione del *country by country reporting*.

In Italia è stata elaborata una proposta di legge per modificare la definizione di stabile organizzazione e introdurre una ritenuta pari al 25% sulle transazioni *on line* (*digital tax*). Tali misure tuttavia potrebbero risultare inapplicabili, per essere in potenziale conflitto con le norme pattizie. Senza un'azione coordinata a livello sovranazionale, qualsiasi tentativo isolato di regolare il settore potrebbe risultare inefficace.

Il fenomeno della *digital economy* appare difficile da catturare senza creare danni collaterali (ad esempio cali di investimenti o aumento dei prezzi) che annullino gli effetti positivi della tassazione. L'esperienza dimostra che i sistemi che stanno traendo vantaggio dalla *digital economy* sono quelli che creano condizioni di contesto, ivi incluso³⁸ il livello di imposizione diretta sulle società, per favorire lo spontaneo insediamento delle imprese della economia digitale.

L'economia digitale lungi dal farsi catturare dagli schemi classici della fiscalità internazionale o da nuove forme di imposizione i cui effetti complessivi sono difficili da ponderare pone agli Stati nazionali, abituati a una giurisdizione fiscale appoggiata al controllo fisico del territorio, sfide radicali che riguardano i limiti della sovranità statale nell'era digitale e i miti della lotta alla competizione fiscale tra stati come fenomeno necessariamente negativo.

controllante che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato sia residente in uno Stato che non abbia introdotto l'obbligo di presentazione del CBCR, ovvero non sia in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni relative al CBCR, ovvero sia inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative al CBCR. Un decreto ministeriale dovrebbe stabilire le modalità, i termini, gli elementi e le condizioni, per la trasmissione della rendicontazione all'Agenzia delle entrate.

³⁸ Non è solo una questione di imposte, ma di efficienza del Paese in senso lato. Si pensi al ruolo di un sistema giudiziario efficiente e rapido, o al livello generale di istruzione della popolazione, o alla sicurezza e alla stabilità del quadro politico. L'economia digitale, non essendo legata a fattori fisici, è mobile, e sceglie.