



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

**"LA WEB TAX NELLA LEGISLAZIONE NAZIONALE E NELLA
PROSPETTIVA INTERNAZIONALE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. CLAUDIA SANDEI

LAUREANDA: LUCIA SANDRI

MATRICOLA N. 1021948

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

INDICE

Introduzione	1
Capitolo 1 IL PROBLEMA: ECONOMIA DIGITALE E TASSAZIONE	1
Capitolo 2 I CASI DI CONTRADDITTORIO FISCO-CONTRIBUENTE	11
Capitolo 3 LA NORMATIVA VIGENTE IN ITALIA: DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE	18
Capitolo 4 LA WEB TAX	20
4.1 Requisiti	21
4.2 Procedura	22
4.3 Effetti	23
Capitolo 5 COMUNICAZIONE PREVENTIVA E COLLABORAZIONE TRA FISCO E CONTRIBUENTE	24
5.1 Il ruling internazionale	24
5.2 La cooperative compliance	29
Capitolo 6 VERSO UNA WEB TAX INTERNAZIONALE	31
6.1 Le proposte avanzate a livello europeo	31
6.2 Le proposte avanzate dall'OCSE	33
Conclusioni	34
Bibliografia	37
Sitografia	40

Introduzione

Lo sviluppo dell'economia digitale ha portato con sé il bisogno di adeguare le normative tributarie esistenti, ormai divenute obsolete. “Le società holding e altre società veicolo vengono spesso utilizzate ai fini della pianificazione fiscale internazionale per ottenere vantaggi fiscali. Queste holding vengono in genere ubicate in Stati con regimi fiscali privilegiati, o in Stati a bassa o nulla tassazione” (si veda Willem G. Kuiper 2016, p.21)¹.

Il primo ad affrontare il tema “economia digitale” è stato Don Tapscott nel 1995, con il testo “The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence”², all’interno del quale venivano ipotizzate le modalità con cui il sistema digitale avrebbe presumibilmente modificato il modo di fare business. L’economia digitale si fonda sulle tecnologie informatiche, comprendendo sia hardware che software: dai sistemi cloud al mobile, dall’internet of things ai big data, fino ai social network. “Le tecnologie digitali sono contraddistinte da una segmentazione dell’offerta, distinta principalmente tra il trasporto dei dati e le applicazioni. In tale ambito le differenze tra componenti infrastrutturali, applicazioni e dati diventano sempre più sfumate comportando un aumento dell’incertezza per individuare il luogo di produzione e vendita di beni e più in generale di espletamento delle funzioni core aziendali” così come delineato da Stefano Palestini (2017, p.33)³.

Capitolo 1 IL PROBLEMA: ECONOMIA DIGITALE E TASSAZIONE

L’economista canadese Don Tapscott⁴ definisce la “digital economy” come lo stato dell’economia che si manifesta attraverso la continua innovazione tecnologica, influenzando tanto la produzione di beni e servizi quanto la distribuzione degli stessi, fino ad incidere altresì sulla comunicazione tra i soggetti dell’economia.

L’attuale assetto normativo fiscale, sia nazionale che internazionale, risulta inadeguato a colpire le transazioni virtuali poste in essere dalle imprese multinazionali del settore digitale, le cosiddette “Over The Top” (quali, ad esempio, Google, Amazon, Facebook ed Apple)⁵.

¹ Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, Anna Sfondrini, settembre 2016. *Manuale di fiscalità internazionale*. Edizione VII. IPSOA. p.27.

² Don Tapscott, 1994. *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. McGraw-Hill.

³ Palestini Stefano, 2017. Tassazione diretta e indiretta della digital economy. *Amministrazione e finanza*, n.10. IPSOA. p.33.

⁴ Don Tapscott, 1994. *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. McGraw-Hill.

⁵ Alessio Persiani, a cura di., 2016. Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati [online]. *Diritto Mercato Tecnologia*, anno VI, numero 1, gennaio/aprile 2016. Disponibile su: <<https://www.dimt.it/images/pdf/AlessioPersiani.pdf>> [data di accesso: 21/09/2017].

A livello nazionale, in Italia, nel 2013 il parlamentare Francesco Boccia ha avanzato una proposta di legge⁶ che proponeva, quale obiettivo, la tutela della concorrenza del mercato interno. Con la pubblicazione, nella G.U. del 27 dicembre 2013, della Legge di stabilità 2014, L. del 27 dicembre 2013, n.147, è stato approvato l'emendamento relativo al disegno di legge C.1865, articolo 1, modificato da E. Fanucci ed E. Carbone⁷. Tale emendamento prende spunto dalla proposta di legge C.1662, presentata il 4 ottobre 2013, dall'On. Francesco Boccia, successivamente accantonata. La ratio, riportata nella proposta di legge⁸, è “quella di contrastare l'evasione fiscale tipica delle transazioni online, intese come commercio elettronico diretto o indiretto che... sfuggono al regime di tassazione dei Paesi dove, in effetti, vengono fruiti i beni o i servizi venduti sui quali, quindi, si producono ricavi”. La norma, che sarebbe dovuta entrare in vigore dal primo gennaio 2014, poi posticipata al primo luglio 2014, non si concretizzava con l'introduzione di un'imposta o di una tassa per il settore del commercio elettronico, bensì, introduceva l'obbligo per “i soggetti passivi che intendano acquistare servizi on line sia mediante operatori di commercio elettronico sia diretto che indiretto, anche attraverso centri media e operatori terzi... ad acquistarli da soggetti titolari di una partita iva rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana”. Per esercizio del commercio elettronico diretto si intende quando l'oggetto della compravendita è un bene immateriale, la cui cessione e consegna avvengono per via telematica, mentre si definisce commercio elettronico indiretto la compravendita di un bene materiale la cui consegna avviene per corrispondenza. “L'esercizio del commercio elettronico... presuppone l'esistenza di un elemento materiale (hardware), di un elemento immateriale (software e database elettronico) e la registrazione di un proprio “dominio” personale presso l'ente che gestisce i domain name”⁹. La Web Tax, introdotta mediante la L. del 27 dicembre 2013, n.147, consiste in un insieme di disposizioni ai fini IVA finalizzate all'assoggettamento delle transazioni di acquisto di servizi di pubblicità online tra soggetti passivi IVA, definite business to business¹⁰. Lo scopo della Web Tax è quello di “non consentire che società estere non paghino le tasse nei Paesi dove operano, ma in quelli dove hanno la sede legale che, molto spesso, hanno un'imposizione fiscale molto più bassa di quella dei Paesi membri dell'Unione Europea”¹¹: le imprese multinazionali, operando in questo modo,

⁶ In riferimento alla proposta di legge C.1662 "Introduzione dell'articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per gli acquisti di servizi per via telematica", presentata il 4 ottobre 2013, dall'On. Francesco Boccia.

⁷ Proposta di modifica n. 1.1702 al Disegno di legge C.1865 in riferimento all'articolo 1. presentato il 10/12/2013 in V Bilancio e Tesoro della Camera da Edoardo Fanucci.

⁸ Proposta di legge C.1662, presentata il 4 ottobre 2013 da Francesco Boccia.

⁹ Tomassini Antonio, 2013. *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*. Corriere Tributario, n.19. IPSOA. p.1498.

¹⁰ Operazioni definite BTB.

¹¹ Proposta di legge C.1662, presentata il 4 ottobre 2013 da Francesco Boccia.

sfruttano una concorrenza sleale, che danneggia le piccole imprese innovative. Nella proposta di legge C. 1662, presentata il 4 ottobre 2013, si è evidenziato l'obiettivo "di dare coerenza al principio dell'articolo 7-ter del decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972 che espressamente prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato". L'introduzione del nuovo articolo 17-bis DPR n.633/1972 relativo all'acquisto di pubblicità online, mira ad integrare la normativa vigente, al fine di evitare che gli introiti derivanti da tali servizi sfuggano ad una corretta tassazione. Per tale motivo l'articolo 17-bis, DPR n.633/1972, definisce l'obbligo di acquisto da soggetti titolari di una partita IVA italiana anche per "gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei motori di ricerca (servizi di search advertising)"¹² che non potranno che essere venduti da editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, dotati di partita iva rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. Questa disposizione è stata prevista a seguito della diffusione dell'acquisto del traffico pubblicitario italiano da operatori stranieri, che grazie ad operazioni di compravendita effettuate all'estero, rendono assolutamente non rintracciabili tali operazioni, occultandole, perciò, al Fisco italiano. Nella proposta di legge del 4 ottobre 2013, C. 1662, si chiarisce che l'obbligo, a carico del committente, di acquistare da un soggetto fornito di partita IVA italiana "non è espressamente vietata dalla direttiva 2006/112/CE¹³ del Consiglio, del 28 novembre 2006, né dal decreto legislativo n. 18 del 2010¹⁴ che ne ha recepito le disposizioni". La proposta di legge non prevede l'imposizione dell'apertura di una partita IVA a carico dei soggetti passivi di imposizione in Paesi non membri dell'Unione Europea.

Tuttavia, sono stati avanzati dubbi relativi alla possibile non compatibilità della Web Tax rispetto alle libertà di stabilimento e di circolazione dei beni e servizi, sancite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)¹⁵. Le imprese multinazionali, operanti nel settore dell'economia digitale, sfruttando le regole del mercato unico europeo, hanno la facoltà di riuscire ad operare in tutti i Paesi dell'Unione Europea senza dover aprire una sede legale in ciascuno di questi. La libertà di stabilimento, ex articolo 49, comma 2, del TFUE, "importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società... alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai

¹² Proposta di legge C.1662, presentata il 4 ottobre 2013 da Francesco Boccia.

¹³ Direttiva del Consiglio Europeo n.112/2006 del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

¹⁴ Dlgs. 11 febbraio 2010, n. 18 pubblicato nella G.U. del 19/02/2010, n.41.

¹⁵ Trattato Sul Funzionamento dell'Unione Europea come modificato dall'articolo 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, ratificato dalla legge 2 agosto 2008, n. 130, pubblicata nella G.U. n.185 del 8/8/2008 - Suppl. Ordinario n. 188.

capitali”. Secondo gli articoli 56-57 del TFUE¹⁶ la libertà di prestare i servizi all’interno dell’Unione Europea si applica a tutti i servizi che vengono generalmente forniti contro remunerazione.

Secondo quanto previsto dal regolamento di esecuzione europeo n.282/2011, in applicazione della direttiva 2006/112/CE, “il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione”. Quindi viene esplicitamente escluso, che possa costituire stabile organizzazione il mero possesso di una partita IVA. Inoltre la libertà di stabilimento¹⁷, prevista dal TFUE, permette il commercio oltre confine senza la prescrizione di alcun obbligo relativo all’acquisizione di un numero di partita IVA del Paese in cui la prestazione viene effettuata. “L’Unione europea aveva emanato la prima direttiva in tema di IVA nei servizi online nel 2002: per i servizi acquistati da soggetti d’imposta, la tassazione avviene con la normale fattura se il provider è stabilito nello stesso Paese del cliente; per i servizi in arrivo da Paesi esteri, UE o extra-UE, l’imposta è dovuta in reverse charge. La direttiva del 2002 era indirizzata alla tassazione dei servizi venduti a privati dell’Unione da provider extra europei: questi soggetti possono scegliere l’Ufficio dove iscriversi in un qualunque Paese comunitario, ma devono rilevare il domicilio degli utenti, applicando l’imposta, ad aliquota ordinaria, propria di ciascuno dei Paesi dei clienti”¹⁸.

Dalle problematiche emerse, la Web Tax non si preoccupa di introdurre nuove disposizioni in tema di territorialità applicabili alle prestazioni di servizi di pubblicità online, né ha provveduto a modificare la normativa in tema di applicazione dell’IVA per ovviare alle incompatibilità emerse dall’analisi della proposta di legge¹⁹. L’art. 17-bis, D.P.R. n.633/1972, può, tuttavia, costituire uno strumento utile per localizzare le operazioni che vengono poste in essere dalle multinazionali del web, monitorando il volume dell’attività svolte in Italia dalle società estere. La Web Tax è stata fortemente criticata anche da esponenti del mondo imprenditoriale, come Riccardo Donadon, Presidente di Italia Start up, il quale ha espresso le proprie preoccupazioni riguardo all’introduzione di una normativa specifica a livello nazionale, non supportata da un accordo a livello europeo ed internazionale. “Come associazione che rappresenta l’ecosistema delle piccole e giovani imprese innovative [ha precisato Donadon], non possiamo che osteggiare una manovra che di fatto rischia di tagliare fuori l’Italia dal resto del mondo digitale... muoversi come singolo Stato membro in modo anticipato e distonico rispetto alle

¹⁶ Trattato Sul Funzionamento dell’Unione Europea come modificato dall’articolo 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, ratificato dalla legge 2 agosto 2008, n. 130, pubblicata nella G.U. n.185 del 8/8/2008 - Suppl. Ordinario n. 188.

¹⁷ Artt.49-55 del TFUE.

¹⁸ Rizzardi Raffaele, 2014. *Il progetto europeo di fiscalità per l’economia digitale*. Corriere Tributario n.6/2014. IPSOA. p.468.

¹⁹ Proposta di legge C.1662, presentata il 4 ottobre 2013 da Francesco Boccia.

future decisioni europee, ci può penalizzare molto. Rischiando di allontanare dal nostro Paese molte aziende che forniscono agli startupper... strumenti e metodi per implementare le loro idee” secondo quanto riportato da ITespresso il 18 dicembre 2013²⁰.

Con la pubblicazione nella G.U. del Dl. 6 marzo 2014, n.16, è stato abrogato, in modo esplicito, l’articolo 1, comma 33, della L. 27 dicembre 2013, n.147: i dubbi emersi dall’esamina della disciplina normativa della Web Tax introdotta con la Legge di Stabilità 2014²¹, hanno confermato la necessità di attendere la modifica o la integrazione di una normativa a livello europeo ed internazionale. L’emendamento Fanucci²², ricalcando la proposta di legge C.1662²³, aveva forzato i tradizionali modelli di collegamento con il territorio statale, imponendo l’apertura di una partita iva italiana a tutti i fornitori dei servizi di pubblicità non residenti. Le preoccupazioni connesse ad una situazione economica non rassicurante e il timore che la possibile introduzione di un meccanismo di tassazione contro le regole dell’Unione Europea sul mercato unico avrebbe comportato una minore attrattiva dell’Italia per gli investitori stranieri, inoltre, la prospettiva di impossibilità di riscossione dell’eventuale imposta, sono stati i fattori che hanno determinato la rimozione della Web Tax nel febbraio del 2014²⁴.

Il 27 aprile 2015 è stata presentata la proposta di legge n.3076²⁵ relativa alla Digital Tax, che ha come *ratio* quella di limitare il fenomeno del profit shifting (si veda Piergiorgio Valente 2014, p.217)²⁶, senza incorrere in disposizioni che siano in contrasto con i trattati europei e le convenzioni internazionali dell’OCSE. Lo scopo, dunque, è quello di creare parità di condizioni sul mercato e contrastare i fenomeni di stabili organizzazioni occulte (si veda Avoli Diego 2017, p.550)²⁷. L’interazione fra le norme di fiscalità internazionale, contenute nei vari ordinamenti nazionali, oltre a determinare rischi in termini di doppia imposizione, produce spesso lacune che le imprese multinazionali sfruttano allo scopo di eliminare o ridurre considerevolmente il livello di imposizione sul reddito, trasferendo materia imponibile verso regimi fiscali più favorevoli. “Nella nuova economia globalizzata una parte significativa dei profitti viene generata dallo sfruttamento dei beni intangibili, che tuttavia risultano spesso difficilmente

²⁰ ITespresso, 2013. Riformulata la web tax, dopo la pioggia di critiche [online]. Disponibile su: <<http://www.itespresso.it/riformulata-la-web-tax-90733.html>> [Data di accesso:10/10/2017].

²¹ L. 27 dicembre 2013, n.147.

²² Emendamento n.1.1702 al Ddl. C.1865 presentato il 10/12/2013 da Edoardo Fanucci tra i cofirmatari Ernesto Carbone.

²³ Proposta di legge C.1662, presentata il 4 ottobre 2013 da Francesco Boccia.

²⁴ Dl. 6 marzo 2014, n.16.

²⁵ Proposta di legge C.3076: QUINTARELLI ed altri: "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".

²⁶ Piergiorgio Valente, 2014. Criticità e prospettive in materia di contrasto all’erosione della base imponibile mediante il “profit shifting”. Rivista di tributario internazionale, n.1/2014. Sapienza Università Editrice, p.217

²⁷ Avoli Diego, 2017. Il Modello di “impresa globale”: effetti sulle contestazioni di esterovestite e stabile organizzazione “occulta”. Il Fisco, n.6/2017. ETI-WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p.550.

valorizzabili”²⁸, inoltre, come riportato nella proposta di legge C.3076, presentata il 27 aprile 2015, i profitti generati da transazioni digitali sono facilmente trasferibili da una giurisdizione all’altra, generando evidenti ricadute in ambito fiscale, connesse alla difficoltà di quantificare i valori tassabili e di “identificare il Paese in cui i medesimi devono essere (in tutto o in parte) assoggettati a imposizione”. La Digital Tax ha come obiettivo quello di introdurre una serie di norme studiate per il settore dell’economia digitale, poiché la presenza elevata di beni intangibili altamente remunerativi favorisce il trasferimento degli stessi fra società del gruppo, allo scopo di minimizzare il carico fiscale. Con la proposta di legge degli Onorevoli Quintarelli e Sottanelli²⁹ si prevede di modificare il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 e D.P.R. 29 settembre 1973, n.600³⁰, colmando il gap normativo che rende difficile l’individuazione della “territorialità” dell’acquirente, del venditore e del luogo in cui è stato effettivamente consumato il bene oggetto della transazione: è necessario riuscire ad individuare il luogo in cui i beni o i servizi vengono erogati, valutandoli come vendita vera e propria di beni e servizi prodotti dall’impresa. Le multinazionali del settore digitale identificano come “attività ausiliarie” tutte le operazioni di raccolta di dati, di servizi o di informazioni e pubblicità, non assoggettandole a tassazione, poiché le “attività principali” vengono svolte in altri Paesi a bassa fiscalità. È, dunque, importante riuscire a trovare il modo di classificare tali “attività ausiliarie” come “attività principali”, cioè relative al business dell’impresa e permanenti per un periodo sufficiente in un determinato luogo. La proposta di legge del 27 aprile 2015, C.3076, relativa alla Digital Tax introduce una disposizione a carattere antielusivo, la quale prevede che “pur in assenza di una stabile organizzazione nel territorio italiano o di un periodo di permanenza minimo, i redditi conseguiti siano da considerare come imponibile nello stato in cui la prestazione è effettuata, anziché in quello di residenza. La proposta di legge dispone³¹ che “quando il reddito derivante dall’attività svolta dalla digital company operante in Italia sia imputato ad una società estera i relativi redditi possono comunque essere tassati nello stato in cui è erogata la prestazione, salvo il riconoscimento di un credito tendenzialmente pari alle imposte assolate all’estero sul medesimo reddito”. Il riconoscimento del credito d’imposta sopracitato ha lo scopo di evitare una potenziale doppia imposizione giuridica come previsto dalle convenzioni stipulate a livello internazionale. Attraverso il credito d’imposta, così come descritto da Alberto M. Gaffuri³², lo Stato di residenza applica l’imposta sulla porzione di reddito prodotta all’estero dalla stabile

²⁸ Proposta di legge C.3076 presentata il 27 aprile 2015.

²⁹ Proposta di legge C.3076 presentata il 27 aprile 2015.

³⁰ D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi” pubblicato nella G.U. 16 ottobre 1973, n. 268.

³¹ Proposta di legge C.3076 presentata il 27 aprile 2015.

³² Alberto Maria Gaffuri, 2014. La stabile organizzazione nelle imposte sul reddito. 2014. G. Giappichelli Editore.

organizzazione, ma concede la facoltà di scomputare le imposte assolute all'estero, cioè le imposte dovute nel Paese in cui si trova la stabile organizzazione stessa. In base alle modalità di tassazione previste dalla Digital Tax, viene data la possibilità alle imprese multinazionali con sede all'estero di scegliere se dichiarare la stabile organizzazione, definendo i ricavi realizzati sul territorio italiano, oppure subire l'applicazione di una ritenuta sui ricavi ottenuti in Italia. La proposta di legge C.3076, del 27 aprile 2015, prevede la sostituzione dell'articolo 162 del TUIR³³ con un nuovo articolo nel quale viene introdotto, per la prima volta, il concetto di stabile organizzazione virtuale. Secondo tale proposta, il comma 1, dell'articolo 162 del TUIR, sarebbe sostituito con il seguente: "è 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". Il comma 2, dell'articolo 162 del TUIR, di tale proposta di legge, prevede che "il luogo in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente risulta avere la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa. Per determinare tale luogo si tiene conto di dove sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione. Se non è possibile determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale comunque il criterio del luogo in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa". L'articolo 162 del TUIR, attualmente vigente, comprende, invece, l'esamina dei casi particolari di stabile organizzazione.

Il comma 3, articolo 162 del TUIR, della proposta di legge C.3076 del 27 aprile 2015, prevede il nuovo concetto di "stabile organizzazione virtuale": "il presente articolo disciplina anche la stabile organizzazione virtuale, laddove:

- a) la localizzazione di un servizio online non costituisce di per sé una stabile organizzazione;
- b) la localizzazione di un fornitore di servizi che si occupa della ospitalità e gestione del servizio online non sono rilevanti 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;
- c) la collocazione fisica nel territorio dello stato dei server relativi al servizio online non è di per sé sufficiente a far presumere l'esistenza di una stabile organizzazione; tuttavia, "se l'impresa non residente svolge l'attività attraverso il sito web ed utilizza un server in quel Paese, poiché ne è proprietaria o locataria (web housing), il luogo ove

³³ D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 Testo unico delle imposte sui redditi.

L'attrezzatura informatica è situata potrebbe costituire una stabile organizzazione di detta impresa, sempreché siano integrati anche gli altri requisiti indicati nell'art. 5 del Modello di Convenzione³⁴; il fornitore di accesso ad internet attraverso server nella disponibilità dell'impresa può configurare stabile organizzazione anche nella misura in cui possa essere qualificato come agente dipendente dell'impresa;

- d) un server può in ogni caso essere considerato una stabile organizzazione se l'attività svolta tramite lo stesso è significativa ed essenziale per l'impresa”.

Disposizioni di tipo quantitativo, vengono previste dal comma 4, dell'articolo 162 del TUIR, previsto dalla proposta di legge Quintarelli e Sottanelli³⁵, nel quale viene prevista l'ipotesi di stabile organizzazione anche in riferimento alla semplice attività online: “si considera in ogni caso sussistente una stabile organizzazione in Italia qualora si realizzi una presenza continuativa di attività online riconducibili all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tali a generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore, comunque motivati, in misura complessivamente non inferiore a cinque milioni di euro”. Tale proposta di legge mira, dunque, ad assoggettare al regime fiscale italiano i soggetti non residenti, che realizzano transazioni digitali per un determinato arco di tempo e con una significatività in termini di fatturato. “L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria online ha reso estremamente più semplice per una società estera evitare di configurarsi come una presenza tassabile, attraverso una stabile organizzazione, nel territorio dello Stato presso il cui mercato è attiva³⁶. La proposta di legge della Digital Tax mira a contrastare il fenomeno di stabile organizzazione occulta: l'ambito di applicazione della nuova nozione di stabile organizzazione risulta, però, essere circoscritto ai soli rapporti con le imprese estere, residenti in Stati che non hanno stipulato alcuna convenzione, per la prevenzione delle doppie imposizioni, con lo Stato italiano. Lo scopo principale delle convenzioni fiscali internazionali è quello di assicurare l'eliminazione delle doppie imposizioni in materia tributaria: fenomeno che si verifica quando “i presupposti d'imposta in due o più Stati si sovrappongono e dunque le diverse leggi nazionali assoggettano due o più volte ad imposta la stessa ricchezza”, come argomentato da Piergiorgio Valente (2016, p.21)³⁷. La nozione di stabile organizzazione vigente definita nell'articolo 162, del TUIR, è contenuta anche nel modello OCSE³⁸ e quindi in tutte le convenzioni internazionali concluse dall'Italia con gli Stati esteri. La modifica dell'articolo 162 del TUIR, prevista dalla

³⁴ Salvini Omar, 2017. *La strategia anti-BEPS nell'economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*. Rassegna tributaria, n.3. ETI-WOLTERSKLWUER ITALIA PROFESSIONALE. p.768.

³⁵ Proposta di legge C.3076 presentata il 27 aprile 2015.

³⁶ Proposta di legge C.3076 presentata il 27 aprile 2015.

³⁷ Piergiorgio Valente, giugno 2016. *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*. IPSOA. p.21.

³⁸ Art.5 Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital. OECD.

proposta di legge della Digital Tax³⁹, troverebbe applicazione solo per i Paesi considerati dall'Italia "paradisi fiscali", cioè Paesi con i quali l'Italia non intrattiene rapporti di tipo convenzionale. Vige, infatti, il principio di specialità secondo il quale nel caso di norme interne contrastanti, o meno favorevoli, rispetto alle norme previste dai trattati internazionali, sono applicabili quest'ultime in quanto più favorevoli nei confronti del contribuente. Il problema potrebbe quindi scaturire dal fatto che, se i trattati non contemplano lo stesso concetto di "stabile organizzazione virtuale" previsto dalla proposta di legge sulla Digital Tax, risulta evidente che la nuova norma domestica sarà destinata ad essere applicata nel caso in cui l'e-commerce provider non residente in Italia, risulti residente in uno Stato che non ha stipulato convenzioni sulle doppie imposizioni con lo Stato italiano. Considerato che il modello OCSE è utilizzato come base per la stipula dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni e ricordata l'impossibilità, per la legge ordinaria, di contrastare con gli obblighi assunti dallo Stato in ambito internazionale, i criteri di collegamento reali previsti dal nostro ordinamento tributario, in caso di conflitto con quelli convenzionali, risultano di fatto inapplicabili.

Con la proposta di legge della Digital Tax vengono previste una serie di modificazioni all'articolo 23 del TUIR, comma 1⁴⁰, le quali stabiliscono le varie tipologie di redditi ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti, includendo nell'articolo i compensi e le transazioni online: si considerano prodotti nel territorio dello stato "i redditi derivanti da transazioni online relativi a pagamenti effettuati da soggetti residenti, all'atto dell'acquisto di prodotti o servizi digitali presso un e-commerce provider estero, da definire con decreto del MEF⁴¹". I redditi derivanti dall'attività online, come sopra definiti, sono assoggettati a ritenuta, pari al 25%, da parte degli intermediari finanziari residenti, nei casi in cui intervengano nella riscossione dei relativi flussi finanziari e dei redditi. La ritenuta, così operata, potrebbe far sorgere il dubbio della categoria di appartenenza di tali redditi⁴²: qualora il reddito sia inquadrato come "reddito d'impresa", secondo le convenzioni internazionali, la tassazione dello stesso cadrebbe in capo all'Italia solo in presenza di una stabile organizzazione dell'impresa estera sul territorio italiano. L'articolo 7, comma 1, del Modello di Convenzione OCSE, prevede che "gli utili di un'impresa residente in uno stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili anche nell'altro Stato [Stato della fonte], ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili a quella stabile organizzazione". Molti

³⁹ Proposta di legge C.3076 presentata il 27 aprile 2015 degli Onorevoli Quintarelli e Sottanelli.

⁴⁰ Art.23 D.P.R. 917/1986 rubricato "Applicazione dell'imposta ai non residenti".

⁴¹ Ministero dell'Economia e delle Finanze.

⁴² Art.6 D.P.R. 917/1986 rubricato "Classificazione dei redditi".

dubbi sono emersi in relazione alla previsione dell'applicazione della ritenuta alla fonte sulle transazioni, in quanto tale previsione potrebbe indurre le imprese multinazionali a far sorgere una stabile organizzazione in Italia, ponendo un ostacolo alla libertà di scelta di stabilimento⁴³ prevista come diritto fondamentale dai trattati europei. Il disegno di legge C. 3076, presentato il 27 aprile 2015, rimane attualmente una proposta di legge, essendo ancora in fase di studio da parte della Camera dei Deputati del Parlamento italiano.

A fronte del permanere dell'assenza di un'apposita legge comunitaria, allo scopo di riuscire ad intercettare l'enorme giro d'affari delle imprese multinazionali del settore della digital economy, il primo via libera è giunto con l'approvazione dell'emendamento alla manovra correttiva del 2017⁴⁴, il quale introduce accordi preventivi per le "Over The Top"⁴⁵ che denunciano una stabile organizzazione all'Agenzia delle Entrate.

Capitolo 2 I CASI DI CONTRADDITTORIO FISCO-CONTRIBUENTE

La web tax, introdotta con il Dl. 24 aprile 2017, n.50, combina caratteristiche di altri istituti già esistenti nell'ordinamento, come la voluntary disclosure⁴⁶ e la cooperative compliance⁴⁷, al fine di valutare se il business di un gruppo multinazionale possa o meno configurare una stabile organizzazione in Italia e, in caso di valutazione positiva, quali siano i redditi e le funzioni da attribuire a quest'ultima. Non si tratta, dunque, di una nuova forma di prelievo o nuove presunzioni fiscali, ma di un procedimento istruttorio ed eventualmente accertativo rivolto a tutte le imprese di rilevanti dimensioni, a prescindere dai relativi settori economici di interesse⁴⁸. La web tax transitoria introdotta con il Dl. 24 aprile 2017, n. 50, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo", ha acceso il dibattito a livello europeo ed internazionale, sottolineando la necessità di una normativa uniforme e adeguata alle esigenze pratiche attuali, soprattutto a fronte dei recenti casi di contraddittorio fra Fisco e contribuente. Negli ultimi anni sono stati numerosi i casi della giurisprudenza italiana che hanno visto come protagonisti le multinazionali del web, con oggetto l'accertamento di società ritenute "esterovestite" ovvero "aventi stabile organizzazione in Italia", cioè società

⁴³ Artt.49-55 del TFUE.

⁴⁴ Emendamento n. 1.05 al Ddl. C.4444, in riferimento all'articolo 1 presentato il 15/05/2017 in V Bilancio e Tesoro della Camera dall'On.Francesco Boccia.

⁴⁵ Alessio Persiani, a cura di., 2016. Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati [online]. Diritto Mercato Tecnologia, anno VI – numero 1 – gennaio/aprile 2016. Disponibile su: <<https://www.dimt.it/images/pdf/AlessioPersiani.pdf>> [data di accesso: 21/09/2017].

⁴⁶ Art.5-quater Dl. del 28 giugno 1990, n.167, modificato da Dl. del 30 settembre 2015, n.153, art.2.

⁴⁷ Art.3 Dlgs. 5 agosto 2015, n.128, pubblicato nella G.U. del 18 agosto 2015, n.190.

⁴⁸ Sepio Gabriele, D'Orsogna Martina, 2017. *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*. Fisco (II), n.31. ETI-WOLTERSKLWUER ITALIA PROFESSIONALE. p.768.

formalmente residenti all'estero, anche se amministrato dall'Italia e, dunque, residenti nel territorio dello stato italiano⁴⁹.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.16/E del 28 aprile 2016, aveva già ribadito l'impegno sulla lotta alle frodi e agli illeciti fiscali internazionali. “Il documento di prassi dell'Amministrazione finanziaria, nel solco delle istruzioni impartite negli ultimi anni, punta l'attenzione sul problema dell'evasione fiscale che altera la libera concorrenza e distorce le scelte economiche, creando inefficienze nel mercato e situazioni di non equità, richiamando in proposito il monito del Presidente della Repubblica contenuto nel tradizionale discorso di fine anno... In quest'ottica è dunque imprescindibile continuare nella positiva evoluzione del rapporto Fisco-contribuente, che deve essere sempre di più basato sulla fiducia, sulla trasparenza e sulla semplificazione” come analizzato da Massimo Conigliaro (2016, p.2129)⁵⁰. L'OCSE, dal canto suo, ha presentato il 5 ottobre 2015 il “Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report” relativo al progetto BEPS (base erosion and profit shifting), nel quale ha stimato l'ammontare complessivo dell'erosione fiscale mondiale conseguente alle pratiche più aggressive di erosione e distoglimento delle basi imponibili: “the revenue loss arises from two effects: profit shifting due to tax rate differentials and differences in average effective tax rates for large affiliates due to mismatches between tax systems and tax preferences. The combination of the two effects results in estimates of the net global corporate tax revenues lost from BEPS at 4-10% of corporate tax revenues, or USD 100-240 billion at 2014 levels”⁵¹. Il progetto BEPS, avviato dall'Ocse nel 2013, ha lo scopo di contrastare le politiche di pianificazione fiscale aggressiva da parte delle imprese multinazionali, evitando lo spostamento di base imponibile dai Paesi ad alta fiscalità verso Paesi con pressione fiscale bassa o nulla, fissando regole uniche e trasparenti condivise a livello internazionale.

Sono stimate in 5,4 miliardi di euro le imposte “perdute” dai Paesi europei con riferimento agli affari conclusi nel territorio dell'Unione Europea da due sole multinazionali del web, Google e Facebook, nel triennio 2013-2015, come evidenziato dal report dell'europarlamentare Paul Tang e Henri Bussnik “EU tax revenue loss from Google and Facebook” pubblicato a settembre 2017. Nel documento dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB) “Misure in materia fiscale per la concorrenza dell'economia digitale”, presentato per l'Audizione del 15 marzo 2017, sul disegno di legge dell'On.Mucchetti in tema di web tax (Ddl. n.2526), sono stati riportati i dati relativi ai fatturati di società operanti nel settore della digital economy: Google dichiara e tassa

⁴⁹ Paolo Sella, 2017. Le osservazioni di Assonime sulla stabile organizzazione occulta. *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n.3/2017. IPSOA. p.20.

⁵⁰ Massimo Conigliaro, 2016. *Contrasto all'evasione fiscale: compliance sì, ma lotta serrata alla frode e ai “suggeritori”*. Fisco (II), n.22. ETI-WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p.2129.

⁵¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 5 ottobre 2015. *Measuring and monitoring BEPS, Action 11-2015 Final report*. OECD Publishing. p.102.

in Italia lo 0,3% dei propri ricavi complessivi, a fronte di transazioni localizzate in Italia pari al 2,4% del totale; Facebook, con 2,8% di transazioni localizzate in Italia, provvede a dichiarare e tassare nel nostro Paese lo 0,1%. La digitalizzazione dell'economia e la dematerializzazione delle transazioni impone l'introduzione di nuovi strumenti e l'aggiornamento delle normative nazionali ed internazionali per contrastare l'erosione del gettito fiscale.

L'evasione fiscale viene definita come il comportamento illegittimo con cui il contribuente mira a contrastare il prelievo tributario, determinando la riduzione del carico fiscale. Tale riduzione si ottiene mediante una diretta e immediata violazione di norme tributarie, attraverso la rappresentazione esterna di una situazione di fatto non corrispondente alla realtà o una non corretta qualificazione giuridica della situazione medesima (ad esempio occultando proventi imponibili, o deducendo costi inesistenti). L'evasione fiscale è contrastata dal legislatore con la previsione di specifiche fattispecie sanzionatorie, tributarie, amministrative e penali, nonché attraverso la predisposizione di una efficace disciplina dei controlli amministrativi.

L'art. 10-bis 1, L. 31 dicembre 2009, n. 196, ha previsto che contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza, sia presentato il "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva" per la cui redazione il Governo si avvale della "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", predisposta da una commissione, istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Secondo le stime dell'aggiornamento al Documento di Economia e Finanza il totale evaso, tra tasse e contributi, è stato di 101,1 miliardi di euro nel 2015, in discesa del 4,2% rispetto ai 105,6 miliardi di euro del 2014.

Nel caso dell'elusione fiscale, invece, il comportamento del contribuente, pur rispettoso alla lettera della normativa tributaria, è volto ad evitare il pagamento dell'imposta con costruzioni negoziali. In molti casi, a differenza dell'evasione fiscale, l'elusione non ha niente di condannabile. Il legislatore per contrastare l'elusione ha espressamente definito fattispecie impositive e può operare grazie a strumenti quali l'accertamento fiscale. In particolare l'ordinamento italiano configura "abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni" secondo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 1, Dlgs. 5 agosto 2015, n.128⁵², con efficacia dal primo ottobre 2015. Si considerano operazioni prive di sostanza economica "...i fatti, gli atti e i contratti, anche tra

⁵² Dlgs. 5 agosto 2015, n.218 "Modificazioni allo statuto dei diritti del contribuente".

loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. “Non è un caso che il legislatore tributario abbia utilizzato l’enunciato “operazioni prive di sostanza economica” per caratterizzare le operazioni abusive. È patrimonio comune l’affermazione secondo cui l’autonomia privata debba indirizzarsi verso fini compatibili con la struttura economica del nostro Paese che è quella propria di tutta l’Unione Europea. In particolare il mercato concorrenziale, che è alla base della costituzione economica europea, caratterizza il diritto dei contratti che deve armonizzarsi con le esigenze del mercato dove assume centralità a categoria della “operazione economica”. La conseguenza è che non è più il tipo di contratto bensì il tipo di “operazione economica” o il tipo di “prestazione” ad individuare la disciplina applicabile al caso concreto”⁵³. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato. La legge configura come vantaggi fiscali indebiti, invece, i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario, secondo quanto previsto nell’articolo 1, comma 2, Dlgs. n.128/2015, che ha abrogato l’articolo 37-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 “Disposizioni antielusive”.

Le imprese che operano nell’economia digitale sono in grado di esercitare le proprie attività e realizzare i propri profitti negli Stati diversi da quello di residenza, senza aver la necessità di integrare i requisiti propri della stabile organizzazione tradizionalmente intesa⁵⁴: il criterio della stabile organizzazione sottopone a tassazione i redditi percepiti da un soggetto non residente solo a condizione che il soggetto abbia nello Stato interessato una base fissa, quale stabilimento o un ufficio, o un rappresentante che espliciti validamente la volontà negoziale della società. Nel contesto dello sviluppo dell’economia digitale questo criterio non è applicabile. Le criticità di applicazione dell’attuale criterio della stabile organizzazione lasciano spazio a comportamenti elusivi da parte delle società della digital economy.

Le imposte dovute dal gruppo Google (Alphabet Inc.) raggiungono, infatti, il 9% dei redditi extra UE, mentre si fermano allo 0,82% dei redditi realizzati nel territorio comunitario. Persino più marcato è il differenziale rilevato per Facebook, che, sui redditi extra UE, sostiene imposte tra il 28 e il 34%, mentre su quelli conseguiti all’interno dell’Unione si attesta allo 0,03%⁵⁵. Con riferimento all’Italia, si stima che le imposte “perdute” nel medesimo triennio sugli affari conclusi sul territorio nazionale da Google e Facebook ammonterebbero rispettivamente a euro

⁵³ Miscali Mario, 2017. *Abuso del diritto tributario, concorrenza e mercato*. Mercato concorrenza regole, n.2. IL MULINO. p.387.

⁵⁴ Art.162 D.P.R. 22 dicembre 1986.

⁵⁵ Pierluigi Sandonini, 2017. UE, avanti tutta verso la Web Tax. Punto informatico, 18 settembre 2017.

370 milioni e euro 549 milioni, dati questi riportati dal report “EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook” pubblicato a settembre 2017. Ed è così anche per Apple che, sugli utili di fonte europea, avrebbe sostenuto un’imposta societaria progressivamente scesa dall’1% del 2003 fino allo 0,005% del 2014, con un risparmio di 13 miliardi di euro, come riportato dalla “Relazione sulla politica della concorrenza 2016” presentata dalla Commissione Europea al Parlamento europeo il 31 maggio 2017⁵⁶.

Il 4 maggio 2017 è stato firmato il verbale di accertamento con adesione dai rappresentanti di Google e i rappresentanti dell’Agenzia delle Entrate, accordo che risolve le potenziali controversie relative alle indagini fiscali, condotte dalla Guardia di Finanza e coordinate dalla Procura della Repubblica di Milano, relative al periodo tra il 2009 e il 2013. L’accordo che prevede il versamento di 306 milioni di euro da parte di Google, ha stabilito, inoltre, i criteri con i quali Google dichiarerà al Fisco i redditi societari derivanti dall’attività svolta sul territorio italiano, grazie alla stipula di accordi preventivi per la corretta tassazione in Italia⁵⁷. Le normative nazionali ed internazionali, purtroppo, permettono ai gruppi multinazionali, come Google, di trarre profitto da situazioni di incoerenza nel sistema dei prezzi o di differenziazioni regolamentari o fiscali fra entità istituzionale e territoriali.

Secondo i dati contenuti nell’audizione dell’UPB, del 15 marzo 2017, a cura del consigliere Alberto Zanardi, i ricavi di Google originati in Italia dai contratti firmati dai clienti italiani sono stati pari a 637 miliardi di euro nel 2015, ma solo 67,6 miliardi sono stati dichiarati in Italia, mentre i residui 569,4 miliardi sono stati fatturati in Irlanda in base a quanto riportato nel bilancio consolidato del gruppo Google, in cui sono presenti la capogruppo Alphabet Inc. con sede negli Stati Uniti e le società Google con sede nei diversi Paesi europei. Pertanto Google ha pagato imposte complessive per 3 miliardi di euro a fronte dei 637 miliardi di ricavi, con un’aliquota effettiva dello 0,5% sui ricavi geografici e con un’aliquota implicita sul fatturato del 4,4%. A fronte di un margine di profitto del 26,2%, l’aliquota implicita calcolata sull’utile di bilancio è stata pari al 16,8%, contro un’aliquota nominale dell’imposta sulle società vigente negli Stati Uniti del 35%.

Alla base dello schema elusivo messo in pratica da Google c’è la struttura del gruppo, che sfrutta la triangolazione tra Irlanda, Paesi Bassi e Bermuda. Lo schema utilizzato da Google, scoperto dal Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di Milano al termine di una verifica fiscale nei confronti della filiale italiana, è stato chiamato “Double Irish with Dutch

⁵⁶ COM(2017) 285 finale.

⁵⁷ Angelo Mincuzzi, 4 maggio 2017. Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro [online]. Il Sole 24 Ore. Disponibile su: <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-27/google-fa-pace-il-fisco-italiano-paghera-306-milioni-euro-184747_PRV.shtml?uuiid=AEjqONCB>. [Data di accesso: 10/09/2017].

Sandwich”. Nel processo verbale di constatazione⁵⁸ (PVC), con il quale si è conclusa l’attività istruttoria della Guardia di Finanza di Milano, è spiegata in modo analitico la triangolazione operata tra Irlanda, Olanda e Bermuda. Google Italy Srl, costituita nel 2002 e partecipata per il 100% dalla statunitense Google International Llc, si presenta come una società di consulenza e assistenza nelle attività di supporto alla vendita e nel settore del marketing, in relazione ad attività pubblicitarie promozionali svolte in Italia dalla consociata irlandese Google Ireland Ltd. Quest’ultima opererebbe in Italia, secondo quanto rilevato nel PVC, attraverso una stabile organizzazione “personale” occulta o comunque non formalmente costituita, in quanto i dipendenti di Google Italy avrebbero svolto funzioni di sales e marketing attraverso la vendita di spazi pubblicitari agli inserzionisti italiani. Dall’analisi dello schema elusivo, utilizzato dal gruppo Google, è emerso che la società Google Ireland Ltd esiste in maniera “stabile” in Italia, dove produce reddito per mezzo di personale dipendente dalla filiale italiana che opera come agente dipendente da Dublino, secondo quanto previsto dall’articolo 162, comma 6, del TUIR. L’indagine relativa alla pubblicità su Google, svolta sui clienti italiani, avrebbe accertato che l’ammontare complessivo degli introiti finiva in Irlanda presso Google Ireland Ltd, che poi trasferiva i soldi in Olanda presso Google Netherland Holding BV, sotto forma di royalties per marchi e licenze. Google Netherland Holding BV trasferiva nuovamente gli introiti in Irlanda presso un’altra società, Google Ireland Holdings, controllata a sua volta da due società di Google con sede alle Bermuda. La trattativa, conclusa con la sottoscrizione del verbale di accertamento con adesione, che ha consentito al gruppo Google di definire le imposte dovute senza far insorgere una lite tributaria, ha permesso a Google di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, secondo quanto stabilito dall’articolo 2, comma 5, del Dlgs. 19 giugno 1997, n.218.

Il gruppo Facebook, come il gruppo Google, sfrutta il meccanismo della triangolazione tra Irlanda, Paese Bassi e un paradiso fiscale, in questo caso le Isole Cayman per minimizzare l’onere fiscale. Secondo quanto riportato nell’audizione informale dell’UPB, del 15 marzo 2017, relativa al Ddl. n.2526⁵⁹, la società capogruppo cede i diritti di sfruttamento della propria tecnologia ad un’impresa collegata, che viene registrata in Irlanda, ma amministrata in un paradiso fiscale. L’impresa collegata non svolge alcuna attività di ricerca sviluppo e tutte le attività immateriali del gruppo restano di proprietà della capogruppo. L’impresa collegata in Irlanda concede ad un’altra impresa consociata i diritti di sfruttamento della tecnologia per gestire le piattaforme informatiche dell’Irlanda. A sua volta quest’ultima concede i diritti per lo sfruttamento della tecnologia in sub licenza ad un’impresa residente in Irlanda, Facebook

⁵⁸ Mauro Beghin, 2013. Diritto Tributario. Padova: CEDAM, p. 226.

⁵⁹ Ddl. del 14 settembre 2016, S.2526, presentato da Massimo Mucchetti.

Ireland Limited, che è la società operativa principale. I clienti e gli inserzionisti nei vari Paesi europei possono, dunque, acquistare spazi pubblicitari per gli utenti direttamente sul sito web gestito da Facebook Ireland Limited, senza avere alcuna interazione con il personale che opera in Irlanda. Il gruppo Facebook ha previsto la possibilità di localizzare delle consociate con stabile organizzazione, nei mercati più rilevanti, come ad esempio l'Italia, per curare con maggiore dettaglio, le esigenze della clientela. La società Facebook Italia Srl svolge prevalentemente attività di fornitura di servizi e di intermediazione con funzioni e rischi limitati. La voce “ricavi vendite e prestazioni”, si legge nel resoconto della Facebook Italy Srl, controllata dalla Facebook Global Holdings II LLC, domiciliata negli Stati Uniti nel Delaware, contenuto nel bilancio 2016 depositato alla CCIAA di Milano, si riferisce ai servizi prestati in dipendenza dei rapporti contrattuali in essere con Facebook Ireland Limited per la fornitura di supporto alla vendita e servizi di marketing al Gruppo Facebook⁶⁰. La filiale italiana ha contabilizzato solo i servizi amministrativi e logistici garantiti alla casa madre (7,5 milioni di euro nel 2015 e 9,3 milioni di euro nel 2016) e ha versato in Italia euro 203.000 nel 2015 ed euro 267.000 nel 2016, rispetto al giro d'affari realizzato nel nostro Paese dalla multinazionale, si tratta dello 0,11% di ricavi reali. Secondo quanto pubblicato dall'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (AGCOM) nella Relazione annuale 2017, in base ai dati nazionali Facebook nel 2016 avrebbe raccolto ricavi, tra inserzioni e servizi, pari a 233 milioni di euro. Come riportato nel documento Note e Studi n.15/2017 “Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza”, a cura di Tamara Gasparri dell'associazione fra le società italiane per azioni, Assonime, si stima che le imposte “perdute” nel triennio 2013-2015 sugli affari conclusi sul territorio italiano da Facebook ammonterebbero ad euro 549 milioni. In Italia i ricavi della raccolta pubblicitaria on-line che Facebook dichiara e assoggetta a tassazione non superano lo 0,1% dei ricavi totali, mentre quelli effettivamente corrispondenti alle transazioni con i clienti italiani sono stimati in misura pari al 2,8% dei ricavi totali.

Il fascicolo su Apple era stato aperto in Italia nel 2013. La Procura di Milano contestava, inizialmente, il reato di dichiarazione fraudolenta per gli accertamenti degli anni 2010-2011. Successivamente sono stati raccolti elementi utili per il periodo dal 2008 al 2013, grazie ai quali gli inquirenti hanno riformulato il capo di imputazione: omessa dichiarazione dei redditi dal 2008 al 2013 e mancato versamento pari a 880 milioni di IRES. Secondo l'Amministrazione finanziaria la società residente in Italia, Tech Data Italia Srl, controllata dalla statunitense Td Corp, che si rifornisce dalle irlandesi Apple Sales International e Apple Distribution Ltd, non si è limitata a svolgere l'attività di consulenza e di supporto per le altre società del gruppo, ma

⁶⁰ Audizione informale del 15 marzo 2017, sul Ddl. n.2526 “Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale”.

realizzava anche un'ulteriore attività economica nel loro esclusivo interesse. In questo modo per anni Apple ha versato le imposte in Irlanda e non in Italia, dove effettivamente registra i ricavi e gli utili, non dichiarando la stabile organizzazione in Italia delle società irlandesi. Apple ha pagato 318 milioni, cifra richiesta nel PVC, a conclusione dell'attività istruttoria della Guardia di Finanza di Milano.

Amazon è stata accusata ad aprile 2017 dalla Procura di Milano di aver evaso 130 milioni di euro in Italia. L'evasione, definita nel processo verbale di constatazione, dagli investigatori del nucleo di polizia tributaria della Guardia di Finanza, si riferisce agli anni 2009-2014. Nell'inchiesta, iniziata nel 2016, è stato ipotizzato il reato di omessa dichiarazione dei redditi per i profitti realizzati in Italia, ma contabilizzati dalla filiale in Lussemburgo. Nel verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza è emerso il meccanismo mediante il quale Amazon ha eluso il Fisco, trasferendo i profitti alla sede in Lussemburgo.

Secondo la relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie, pubblicata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze a giugno 2017, si è registrato un calo delle controversie pervenute innanzi alle commissioni tributarie pari al 9,85% rispetto al 2015 ed una diminuzione di quelle definite dell'1,60% rispetto al 2015. Dal 2012 al 2016 persiste il trend del superamento del numero dei ricorsi definiti su quello dei ricorsi pervenuti, causato principalmente, secondo i dati riportati dalla sopracitata relazione, dalla consolidata diminuzione delle controversie. In particolare, nel 2016 il numero di cause decise rispetto al numero di controversie presentate è superiore nella misura pari a 61.598 unità.

Capitolo 3 LA NORMATIVA VIGENTE IN ITALIA: DEFINIZIONE DI STABILE

L'importanza di definire il concetto di "stabile organizzazione" è determinata dall'esigenza di individuare con esattezza il luogo ove il reddito prodotto debba essere assoggettato a tassazione. Per l'attribuzione della residenza fiscale ai fini IRES l'art.73, comma 3, del T.U.I.R. prevede che si considerino "residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato". I presupposti individuati non sono complementari, ma alternativi. La sede legale è un presupposto di ordine formale mentre sono identificati come presupposti di ordine sostanziale la sede amministrativa o l'oggetto principale. L'onere di dimostrare che la residenza si trova in un altro Stato grava sul contribuente. Da qui la questione se individuare l'esistenza o meno di un presupposto di ordine sostanziale, operando attraverso indagini sul campo.

Ai fini delle imposte sui redditi delle società, il nostro ordinamento prevede che le società, per essere assoggettate a tassazione in un determinato territorio, debbano avere la residenza nel territorio dello Stato oppure che nel territorio dello Stato sussista una stabile organizzazione,

ragion per cui sarà soggetto a tassazione soltanto la parte di reddito imputabile alla stabile organizzazione. Sotto il profilo giuridico esistono due concetti di “stabile organizzazione”: stabile organizzazione “materiale” e stabile organizzazione “personale”. La stabile organizzazione “materiale” è identificata come la “sede fissa d'affari”, intendendosi per essa uno spazio fisico organizzato e durevolmente utilizzato da un'impresa estera per svolgere almeno una parte della sua attività nel territorio italiano. In particolare, possiedono i caratteri della “stabile organizzazione materiale”: le sedi di direzione, le succursali, gli uffici, le officine, i laboratori, i luoghi di estrazione di risorse naturali come le miniere, i pozzi di petrolio o gas, le cave, i cantieri di costruzione, o di montaggio o di installazione, ovvero le attività di supervisione ad essi connesse, a condizione che abbiano una durata superiore a tre mesi.

La stabile organizzazione “personale” verrebbe, invece, a configurarsi quando un soggetto, cioè una persona fisica (e non una sede fissa d'affari), ha il potere di concludere contratti commerciali per conto di un'impresa estera. In particolare, l'articolo 162, comma 6, del TUIR precisa che costituisce comunque una stabile organizzazione il soggetto, residente o non residente, che concluda abitualmente, in nome dell'impresa non residente, contratti diversi da quelli di acquisto di beni nel territorio dello Stato. Il comma 7, dell'art. 162, del TUIR individua un'ipotesi negativa di stabile organizzazione, chiarendo che non costituisce una stabile organizzazione il solo fatto che l'impresa non residente eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della propria ordinaria attività.

Le modalità di individuazione del Paese al quale compete la tassazione di un certo profitto, così come sopra esaminato, era giustificata al tempo in cui le attività si potevano svolgere in altri Paesi solo costruendovi fabbriche, negozi e uffici con la collaborazione di dipendenti. Lo sviluppo del commercio elettronico ha fatto emergere, con prepotenza negli ultimi anni, la discussione relativa alle imprese digitali che non avendo sedi di direzione, né filiali o succursali in Italia, concludono affari ogni giorno nello Stato e finiscono per eludere il Fisco, non versando le tasse nel nostro Paese. Forma di elusione questa non ostacolata dal nostro ordinamento che prevede un concetto di stabile organizzazione, ex art.162 del T.U.I.R., non più attuale nel sistema economico sviluppatosi grazie alla diffusione degli affari tramite il web. L'espressione stabile organizzazione “designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”.

Nell'ambito del commercio elettronico l'art.162, comma 5, D.P.R. n.917/1986 chiarisce che “...non costituisce di per sé 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 servizi”. Rientrerebbero dunque nell’ambito di applicazione di tale disposizione tanto il server che supporta un sito internet, quanto lo stesso sito web. Tuttavia i beni che compongono un sito web non possiedono la caratteristica fondamentale della “materialità” propria della “installazione fissa d’affari”, perciò un sito web non può costituire una stabile organizzazione. La sua natura immateriale e la sua potenziale mobilità non permettono di rispettare il requisito della stabilità richiesto, sia sotto il profilo spaziale che temporale, dalla regola generale sancita dal nostro ordinamento.

Il panorama economico è oggettivamente mutato e l’espansione e diffusione dei soggetti attivi nelle attività digitali dematerializzate ha reso obsoleta la normativa vigente, dando adito ad arbitraggi fiscali lesivi degli interessi del Fisco. Si è reso, dunque, necessario l’introduzione di sistemi volti a ridurre l’elusione fiscale, messa in atto dalle imprese multinazionali.

Capitolo 4 LA WEB TAX

Come nel caso Google e nel caso Apple, l’Agenzia delle Entrate punta a favorire rapporti di collaborazione tra Fisco e contribuente volti a definire già preventivamente situazioni che potrebbero far insorgere conflittualità con l’Amministrazione finanziaria e proprio in quest’ottica è stata introdotta la web tax transitoria.

La web tax transitoria è una procedura di collaborazione volontaria con l’Agenzia delle Entrate, riservata a determinate aziende e finalizzata a stabilire se queste ultime posseggano una “stabile organizzazione” in Italia. La Manovra correttiva 2017 introduce, con il DL 24 aprile 2017, n.50⁶¹, un regime particolare per le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato italiano, appartenenti a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori a un miliardo di euro annui che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nello Stato italiano per un ammontare superiori a 5 milioni di euro annui, avvalendosi di società residenti nello Stato o di stabili organizzazioni in Italia.

La procedura, di natura opzionale, prevede la possibilità di accedere alla definizione dei debiti tributari dell’eventuale stabile organizzazione⁶² presente in Italia. Si tratta di una sorta di voluntary disclosure⁶³ della stabile organizzazione: procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata. Non viene dunque configurata alcuna nuova tassa. La nuova disposizione abbraccia tutte le possibili fattispecie di stabile organizzazione e non è specificatamente indirizzata al settore della digital economy. La norma non interviene a risolvere il problema centrale della definizione degli elementi che consentono di individuare l’esistenza o meno di una stabile

⁶¹ Convertito con modificazioni della L. 21 giugno 2017, n.96.

⁶² Art. 162 D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

⁶³ Art. 7, DL 22 ottobre 2016, n.193.

organizzazione nel nostro Paese delle multinazionali in questione, ma consente, a quei soggetti che ravvisino la possibilità che l'attività esercitata nel territorio dello Stato costituisca una stabile organizzazione, di chiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano la stabile organizzazione stessa, mediante presentazione di apposita istanza finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo ex Dlgs. 5 agosto 2015, n.128.

4.1 Requisiti

I soggetti destinatari di tale procedura sono⁶⁴:

- a) soggetti appartenenti a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori a un miliardo di euro annui che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nello Stato italiano. Ai fini della determinazione del fatturato complessivo del gruppo multinazionale a cui appartiene la società operante in Italia, si considera il valore più elevato delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi indicate nel bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e dei due esercizi antecedenti;
- b) soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio italiano per un ammontare superiore a 5 milioni di euro annui. Ai fini della determinazione dell'ammontare delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato, si considera il valore più elevato delle medesime cessioni di beni e prestazioni di servizi indicate nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi antecedenti. A tal scopo si deve tenere conto anche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dai soggetti residenti e non residenti, che si trovino, nei confronti delle società ed enti non residenti, nelle condizioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR (rapporti infragruppo - transfer pricing⁶⁵);
- c) soggetti che svolgono le operazioni di cui ai punti precedenti avvalendosi del supporto di soggetti residenti o di stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti appartenenti al medesimo gruppo societario. Tale caratteristica sembra rivolta a limitare la procedura ai soggetti esteri che di fatto operano in Italia attraverso delle società di servizi residenti le quali si limitano ad addebitare commissioni alla casa madre.

Sono escluse le società che abbiano avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di qualunque attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti

⁶⁴ Art. 1-bis, Dl. 24 aprile 2017, n.50.

⁶⁵ Art. 110, comma 7, D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

penali relativi all'ambito di applicazione dell'istanza in esame. L'Agenzia inoltre può escludere i contribuenti dal regime se riscontra il venir meno di un sistema di controllo del rischio fiscale o dei requisiti dimensionali previsti, o ancora per l'inosservanza degli impegni.

4.2 Procedura

In presenza delle condizioni sopracitate, il soggetto estero può inviare una richiesta all'Agenzia delle Entrate per l'accertamento della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia. Qualora, a seguito della presentazione dell'istanza, in sede di interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate, emerga la presenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate invia un invito al contribuente, al fine di definire in contraddittorio i debiti tributari relativi alla stabile organizzazione.

Attraverso l'introduzione della web tax si prevede di creare un rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, realizzando forme di dialogo preventivo che permettano di definire ex ante l'ammontare del prelievo fiscale, evitando l'attività accertativa. La web tax è stata definita una "cooperative compliance"⁶⁶ rafforzata prevista dalla Manovra correttiva 2017: un sistema secondo il quale chi opera nel web potrà optare per un confronto diretto con il Fisco italiano. In pratica, chi vi ha interesse potrà ottenere accordi preventivi chiedendo all'Amministrazione finanziaria una valutazione dell'esistenza o meno dei requisiti che possano configurare una stabile organizzazione. In questo modo, verrebbero sanate le eventuali violazioni non solo amministrative ma anche penali (ad esempio il reato di omessa dichiarazione⁶⁷).

Il soggetto non residente riceve un invito per l'accertamento con adesione⁶⁸. L'accertamento definito in adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. Qualora il contribuente impugni il provvedimento impositivo, l'impugnazione comporta la rinuncia all'adesione. L'adesione avviene per iscritto, mediante atto firmato dal contribuente e dal capo dell'ufficio e si perfeziona con il pagamento, entro venti giorni dalla sottoscrizione, delle somme dovute⁶⁹. La definizione non preclude, al verificarsi delle condizioni previste dall'art.2, comma 4, Dlgs. n.218/1997, l'ulteriore azione accertativa:

- se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore ad euro 77.468,53;

⁶⁶ Dlgs. 5 agosto 2015, n.128.

⁶⁷ Art. 5, Dlgs. 10 marzo 2000, n. 74.

⁶⁸ Art. 5, Dlgs. 19 giugno 1997, n. 218.

⁶⁹ Mauro Beghin, 2013. Diritto tributario. CEDAM. p. 261.

- se la definizione riguarda accertamenti parziali⁷⁰;
- se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art.5 del TUIR, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- se l'azione accertativa è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale non gestite in forma societaria, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

4.3 Effetti

A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché nello stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazioni delle dichiarazioni, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio.

La richiesta relativa all'accertamento della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione in Italia può coprire anche gli anni passati ancora accertabili, con uno sconto sulle sanzioni nella misura di 1/6 del minimo (ordinariamente 1/3).

Il perfezionamento del pagamento comporta, inoltre, l'esclusione della punibilità dal reato di omessa dichiarazione (art. 5, Dlgs. n. 74/2000). Non sono previsti effetti successivi al momento del pagamento delle somme dovute.

Inoltre, le stabili organizzazioni "regolarizzate" possono aderire al regime dell'adempimento collaborativo a prescindere dalla soglia di ricavi (ordinariamente 10 miliardi di euro) ed eventualmente beneficiare delle relative agevolazioni:

- interpello preventivo con risposta entro 45 giorni;
- sanzioni ridotte alla metà con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento;
- esonero della prestazione delle garanzie per i rimborsi.

Nei confronti delle società non residenti che procedono all'estinzione dei debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà come sancito dall'art.1-bis, comma 6, Dl. 24 aprile 2017, n.50.

Secondo il comma 7, dell'art.1-bis, Dl. 24 aprile 2017, n.50, il reato di omessa dichiarazione non è punibile se i debiti tributari della stabile organizzazione, relativi ai periodi d'imposta per

⁷⁰ Art. 41-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono estinti entro i termini per il pagamento dell'accertamento con adesione.

La formale conoscenza dell'inizio di un'attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti penali inibisce l'accesso alla procedura, anche qualora tali circostanze abbiano ad oggetto le società estere o le stabili organizzazioni italiane. Resta ferma la facoltà di richiedere la valutazione preventiva circa la sussistenza della stabile organizzazione mediante lo strumento del ruling internazionale di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Capitolo 5 COMUNICAZIONE PREVENTIVA E COLLABORAZIONE FRA FISCO E CONTRIBUENTE

Il meccanismo volontario introdotto dall'articolo 1-bis, Dl. 24 aprile 2017, n. 50, coordinato con la legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96⁷¹, si affianca ad altri istituti già esistenti, quali la cooperative compliance e il ruling internazionale.

5.1 Il ruling internazionale

L'intangibilità è la principale causa della difficoltà di individuare i fenomeni da assoggettare a congrua tassazione in capo alle imprese della digital economy e di effettuare sulle stesse degli accertamenti con gli ordinari strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria digitale è stato uno dei motivi che ha spinto l'Amministrazione finanziaria ad adottare strumenti capaci di cogliere la peculiare evoluzione della modalità di realizzazione di redditi in contesti sovranazionali, quali il ruling internazionale.

Il ruling di standard internazionale era stato introdotto con il Dl. 30 novembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni nella L. 24 novembre 2003, n. 326 ed attuato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004, ma con avvio effettivo solo nel mese di febbraio 2005 a seguito del parere favorevole espresso a riguardo dalla Commissione europea. Il vantaggio principale del ruling di standard internazionale consisteva nel raggiungere un accordo che garantisse al contribuente certezza degli esborsi fiscali dell'operazione da effettuare prima che questa iniziasse così da evitare futuri contenziosi.

⁷¹ Dl. 24 aprile 2017, n. 50, (in Supplemento Ordinario alla G.U., Serie Generale n. 95 del 24 aprile 2017), coordinato con la legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96 (in questo stesso Supplemento Ordinario alla pag.1), recante: "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo" (G.U., Serie Generale n.144 del 23 giugno 2017, Supplemento Ordinario n.31).

Con l'obiettivo di favorire l'attività di esportazione e di internazionalizzazione delle nostre imprese anche con leggi e regole sempre più adatte al nostro tessuto industriale, e sempre più al passo con i tempi, è stato emanato il Dlgs. 14 settembre 2015, n.147. Una delle disposizioni contenute nel Dlgs. 147/2015 è l'art. 31-ter del DPR n. 600/1973, rubricato "Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale", che sostituisce il precedente art. 8 del Dl. 30 settembre 2003, n.269, interamente abrogato. Le imprese con attività internazionale possono accedere ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi quale strumento di dialogo tra Amministrazione finanziaria e imprese come stabilito dall'articolo 31-ter DPR 600/1973 in vigore dal 07 ottobre 2015 e successivamente modificato da Dl. 14 settembre 2015, n.147. L'Amministrazione dunque promuove in questo modo la collaborazione tra Fisco e contribuente, allontanandosi dall'approccio iniziale più conflittuale.

Gli ambiti principali di riferimento del ruling internazionale sono:

- a) i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell'articolo 110 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza ai sensi degli articoli 166 e 166-bis DPR n. 917/1986, nonché i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10, dell'articolo 110 del medesimo Testo Unico;
- b) l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;
- c) la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione⁷² situata nel territorio dello Stato;
- d) l'erogazione o percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 21 marzo 2016, n. 42295, regola poi le varie fasi del procedimento di ruling internazionale per la definizione degli accordi preventivi, fissando modalità e termini della procedura. Con esplicita affermazione contenuta nel Provvedimento, è prevista l'applicazione dello stesso anche per i procedimenti volti alla stipula di accordi preventivi già avviati e non ancora conclusi alla data della sua pubblicazione, 21 marzo 2016, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Il Provvedimento sopradetto dell'Agenzia delle Entrate definisce il concetto di impresa con attività internazionale.

Per impresa con attività internazionale deve intendersi l'impresa residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

⁷² Art. 162, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

- a) si trovi rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nell'art. 110, comma 7, del TUIR "... operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano, l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, ... società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita ...";
- b) il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- c) abbia corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;
- d) eserciti la sua attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato;
- e) si trovi nelle condizioni indicate agli artt. 166 o 166-bis del TUIR, i quali dispongono i metodi di calcolo del valore nominale di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza;
- f) impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione.

I requisiti d'accesso delineati per la web tax, secondo quanto previsto dal Dl. 24 aprile 2017, n.50, sono diversi rispetto a quelli previsti dal ruling internazionale. Sono soggetti interessati alle disposizioni introdotte dal Dl. 50/2017 unicamente le società ed enti non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori ad 1 miliardo di euro annui; le società che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per più di 50 milioni di euro annui; le società che svolgono le operazioni sopracitate avvalendosi del supporto di soggetti residenti o di stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti appartenenti al medesimo gruppo societario⁷³. Secondo quanto previsto, invece, dalla normativa relativa al ruling internazionale⁷⁴, i soggetti che possono accedere alla procedura sono tutte le società ovvero enti non residenti, senza alcuna distinzione tra imprese individuali o collettive o tra società di persone o di capitali, che abbiano intenzione di esercitare la propria attività tramite una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza di ruling internazionale.

La procedura del ruling internazionale è avviata su iniziativa del contribuente con la presentazione di un'istanza e prosegue con una fase istruttoria nel corso della quale avviene uno scambio di informativa e documentazione storico-amministrativa-contabile tra impresa richiedente e Agenzia delle Entrate.

⁷³ Art. 1-bis, comma 1, Dl. 24 aprile 2017, n.50.

⁷⁴ Art. 31-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

Secondo l'art.1-bis, comma 2, Dl. 24 aprile 2017, n.50, invece le società ed enti non residenti interessati "...possono chiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano la stabile organizzazione stessa, mediante presentazione di apposita istanza...". Qualora l'Agenzia delle Entrate constati la sussistenza della stabile organizzazione, per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, "...il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate invia al contribuente un invito... al fine di definire, in contraddittorio con il contribuente, i debiti tributari della stabile organizzazione". Per quanto riguarda la definizione, in termini operativi, della procedura relativa alla web tax si dovrà, invece, attendere un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Una volta accertata l'esistenza di una stabile organizzazione, la società o l'ente, ricorrendo alla procedura di accertamento con adesione, può estinguere i debiti tributari relativi alla stessa stabile organizzazione riferibili ai periodi d'imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, a condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche. La disciplina del ruling internazionale, secondo quanto disposto dall'art.31-ter, comma 3, D.P.R. n.600/1973, prevede, invece, che l'accordo conclusivo possa essere fatto valere per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula, ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa. La retroattività non ha effetto oltre il periodo in cui è stata fatta l'istanza se le circostanze ricorrono per uno o più periodi anteriori alla stipula. La procedura del ruling internazionale, a differenza della web tax, si conclude con la sottoscrizione di un accordo da parte del responsabile dell'Ufficio e del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa istante. L'accordo individua e descrive le specifiche condizioni e definisce i termini sulla base dei quali, nel caso di specie, è stata riscontrata o è stata esclusa la sussistenza di una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato e stabilisce in capo all'impresa istante gli obblighi cui è subordinata la validità dell'accordo stesso. L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo di imposta nel corso del quale è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi, alle condizioni previste dall'art. 31-ter, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'accordo previsto con il ruling internazionale presenta, dunque anche in termini di durata, differenze sostanziali rispetto alla web tax: con il ruling internazionale l'accordo rimane in vigore per il periodo di imposta in cui è stipulato e per i quattro periodi di imposta successivi; mentre secondo quanto previsto dalla

manovra correttiva 2017 nulla è previsto per la web tax per i periodi successivi a quello di chiusura della procedura, che si sostanzia con il pagamento delle somme dovute.

La web tax transitoria consente una significativa riduzione sanzionatoria anche per eventuali dichiarazioni omesse, ex art.1-bis, comma 6, Dl. 24 aprile 2017, n.50. Il ruling internazionale, invece, considera solo l'ipotesi del ravvedimento correlato alle dichiarazioni integrative senza applicazione di sanzioni, come stabilito dall'articolo 31-ter, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 "qualora le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo... ricorrano per uno o più periodi di imposta precedenti alla stipula... è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo... all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa... senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni".

La web tax prevede, inoltre, a differenza della procedura del ruling internazionale, in caso di pagamento dell'importo dovuto, il beneficio dell'accesso al regime di cooperative compliance, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione, previsti ex articolo 7, comma 4, Dlgs. 5 agosto 2015, n.128, e la non punibilità per il reato di omessa presentazione della dichiarazione⁷⁵. Secondo l'articolo 1-bis, comma 9, Dl. n.50/2017 "entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti di cui al comma 6, l'Agenzia delle entrate comunica all'autorità giudiziaria competente l'avvenuta definizione dei debiti tributari della stabile organizzazione ai fini [della non punibilità del reato di omessa presentazione della dichiarazione]". Nel caso di mancato pagamento delle somme richieste il contribuente potrebbe essere segnalato all'autorità giudiziaria senza possibilità di avvalersi di alcuna causa di non punibilità. Dall'esamina delle due discipline, web tax transitoria e ruling internazionale, emerge la differenza sostanziale data dalla possibilità, prevista dalla normativa del Dl. n.50/2017, di accertare la sussistenza di una stabile organizzazione in base ad un approccio ex post e quindi anche con riferimento alle attività già compiute, prevedendo una riduzione sanzionatoria, anche per le dichiarazioni omesse, permettendo dunque al soggetto che ricorre alla procedura della web tax di rettificare il trattamento tributario per quelle attività poste in essere nei periodi d'imposta per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione. L'associazione Assonime⁷⁶ ha esposto le prime considerazioni, in ordine all'introduzione della procedura della web tax transitoria, con la circolare n.21 del 4 agosto 2017, relativamente anche agli eventuali maggiori benefici derivanti dall'attivazione congiunta del meccanismo del ruling internazionale e della procedura della web tax. Sarà comunque necessario attendere il provvedimento

⁷⁵ Art. 5, Dlgs. 10 marzo 2000, n.74.

⁷⁶ Associazione fra le società italiana per azioni.

dell'Agazia delle Entrate per chiarire il rapporto fra le due procedure, per valutarne la compatibilità e disciplinarne l'eventuale cumulo di effetti.

5.2 La cooperative compliance

La disciplina del ruling internazionale, introdotta dal “decreto internazionalizzazione”⁷⁷, che prevede a favore delle imprese con attività internazionale, la facoltà di accedere ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, si inserisce all'interno di un sistema operativo volta a configurare un rapporto sempre più collaborativo tra Fisco e contribuente, proprio come nel caso della cooperative compliance⁷⁸.

Secondo quanto stabilito dall'articolo 1-bis, comma 10, Dl. 50/2017, “i soggetti [secondo i requisiti previsti dal medesimo articolo, comma 1] nei cui confronti è stata constatata l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e che hanno istinto i debiti tributari della stessa..., a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione, possono accedere al regime dell'adempimento collaborativo”.

Con l'introduzione della Web Tax, è previsto, dunque, per le società estere che operano in Italia mediante una stabile organizzazione occulta di riappacificarsi con il Fisco italiano, constatando la reale esistenza della stabile organizzazione e potendo accedere ad aspetti premiali, quali l'istituto della cooperative compliance. La Cooperative Compliance è un istituto, introdotto con Dlgs. 5 agosto 2015, n.128, che ha come obiettivo quello d'instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente, mirando ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. La possibilità di una costante attività preventiva si traduce nella eliminazione del rischio di non conformità all'assetto normativo, garantendo attuazione degli adempimenti richiesti. L'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente, su elementi di fatto, permette una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. I soggetti che possono presentare la domanda di adesione al regime di adempimento collaborativo sono esclusivamente, secondo quanto stabilito nel Provvedimento dell'Agazia delle Entrate, n. 54237, pubblicato il 14 giugno 2016, “i soggetti residenti e non residenti che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiori a 10 miliardi di euro”; coloro che abbiano presentato istanza di adesione al Progetto Pilota; le imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agazia delle Entrate a seguito di un'istanza di interpello sui nuovi investimenti indipendentemente dal volume di affari o ricavi. La Web Tax, perciò, introduce una novità in riferimento ai soggetti che possono accedere all'istituto della cooperative compliance. Infatti, i

⁷⁷ Dl. 14 settembre 2015, n.147, “Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”, pubblicato nella G.U. del 22 settembre 2015, Serie Generale n.220.

⁷⁸ Dlgs. 5 agosto 2015, n.128, rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della L. 11 marzo 2014, n.23.

soggetti che accedono alla procedura di cooperazione prevista dal Dl. 50/2017, hanno la possibilità di usufruire dell'istituto di cooperative compliance indipendentemente dal fatturato, che altrimenti dovrebbe non essere inferiore a 10 miliardi di euro. L'approccio dell'Amministrazione finanziaria è, dunque, finalizzato a ridurre la conflittualità tra fisco e contribuente, garantendo maggiore certezza giuridica in relazione ai rischi fiscali in cui i contribuenti possono incorrere.

L'articolo 6, del Dlgs. 5 agosto 2015, n.128, prevede gli effetti di natura premiale per i soggetti che intendono aderire al regime:

- la procedura abbreviata di interpello preventivo, ex art.6, comma 2, Dlgs. 128/2015, prevede che l'Agenzia delle Entrate, entro 15 giorni dal ricevimento del quesito, verifichi e confermi l'idoneità della domanda presentata e "la sufficienza e l'adeguatezza della documentazione prodotta con la domanda". Entro 45 giorni, anziché 90 giorni⁷⁹, dal ricevimento dell'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate provvede a dare risposta;
- l'applicazione di sanzioni ridotte alla metà e comunque non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa;
- l'esonero della presentazione di garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo in cui il soggetto continua ad aderire al regime collaborativo.

L'istituto di cooperative compliance è sostenuto dall'idea di delegare le stesse organizzazioni ad auto-monitorare il rischio fiscale attraverso un flusso di informazioni che va a ridurre l'asimmetria informativa esistente tra l'Amministrazione finanziaria e le organizzazioni complesse e articolate a livello internazionale: è proprio per questo motivo che tra le disposizioni normative introdotte con la Web Tax, è stata prevista la possibilità di collegare questi due istituti per ottenerne un'efficacia migliore.

Molti Paesi internazionali, hanno adottato forme di voluntary disclosure per far emergere i capitali occultati ed evitare l'utilizzo di forme elusive per ridurre l'imposizione fiscale.

Secondo la definizione data dall'OCSE, la cooperative compliance va intesa come un comportamento delle parti coinvolte, funzionale ad una volontaria e plausibile rivelazione (disclosure) dei principali elementi che determinano gli obblighi tributari del contribuente.

A maggio del 2016 l'OCSE ha pubblicato il report "Cooperative tax compliance: bulding better tax control frameworks", il quale fornisce una guida per aiutare le aziende a progettare e gestire

⁷⁹ Art.11, comma 1, lettera a), della L. 212/2000.

in maniera appropriata i Tax Control Frameworks (TCF), ossia definire un sistema di controllo e gestione sistematica del rischio fiscale incardinato nel più generale sistema dei controlli aziendali. Molti Paesi, tra cui l'Italia, hanno seguito la strada delineata dall'OCSE, adottando meccanismi di cooperative compliance basati su accordi formalizzati in provvedimenti amministrativi e caratterizzati dall'adesione su iniziativa del contribuente.

Capitolo 6 VERSO UNA WEB TAX INTERNAZIONALE

6.1 Le proposte avanzate a livello europeo

La necessità di arginare i fenomeni elusivi messi in atto dalle imprese multinazionali del settore digitale è un obiettivo condiviso a livello europeo ed internazionale. Le posizioni dei vari Paesi, relative a questo tema, sono per alcuni aspetti divergenti e tuttora non sono confluite all'interno di una normativa europea condivisa, né all'interno di modifiche o integrazioni della disciplina giuridica internazionale.

Il concetto di stabile organizzazione⁸⁰, così come definito dal modello di convenzione OCSE, non è più applicabile nel settore economico, sviluppatosi nell'ambito della digital economy, ma induce ad una sua modifica a livello internazionale e non a livello europeo. La necessità di raggiungere una soluzione in tempi brevi, non attendendo una riformulazione dell'OCSE, che per ora tarda ad arrivare, è rappresentata dall'importanza che il settore digitale ricopre a livello mondiale. La digital economy rappresenta oggi il 10% del PIL europeo ed è destinato a crescere nei prossimi anni. La sola raccolta di pubblicità online è stimata in 40 miliardi di euro a livello europeo e in poco meno di 2 miliardi di euro a livello italiano. Inoltre circa il 35% delle attività pubblicitarie sono eseguite mediante il canale digitale ed anche in questo caso il dato è destinato a crescere, secondo i dati riportati dall'AGCOM⁸¹ nella Relazione annuale 2017 sull'attività svolta e i programmi di lavoro.

A settembre 2017 la Commissione Europea ha presentato a Bruxelles una comunicazione relativa al dibattito sulla tassazione dell'economia digitale, ribadendo come quest'ultima rimetta in discussione il principio di tassazione legato alla presenza fisica di una società in un dato paese. La difficoltà di stimare il profitto dell'impresе digitali di trova proprio nelle varie forme di ricavi ad esse imputabili: ricavi da pubblicità online; sottoscrizione di piattaforme web; servizi premium e di cloud computing; raccolta ed utilizzo di big data.

Le 3 proposte avanzate dalla Commissione Europea si riferiscono al breve termine, in quanto "l'Unione a chiedere una revisione completa delle regole fiscali a livello mondiale per adattarsi

⁸⁰Art. 5, Modello di Convenzione OCSE.

⁸¹ Autorità per le Garanzie e le Comunicazioni.

alle nuove realtà”, come spiegato dal Vice Presidente della Commissione Europea Valdis Dombrovskis, riportato nell’articolo de “Il Sole 24 Ore” del 22 settembre 2017, “la Web Tax mette sotto tiro l’attività”, dal giornalista Beda Romano.

In attesa dello sviluppo dell’Action 1 del progetto BEPS, che sarà presentato dall’OCSE nel 2020, la Commissione Europea propone tre opzioni alternative di breve termine:

- 1) un’imposta sul fatturato che le imprese digitali registrano in un dato Paese. Tale proposta è stata avanzata da Italia, Germania, Francia e Spagna. L’imposta sul fatturato, che potrebbe configurarsi come un’accisa o un’imposta sui redditi, potrebbe risultare incompatibile con il GATT ed il GATS⁸², ossia con i trattati internazionali sulle tariffe ed il commercio di beni e servizi. Tale imposta colpendo il fatturato e non il profitto, rischia di generare una duplicazione dell’iva;
- 2) una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali. Tale proposta è stata avanzata dall’Estonia. In riferimento a questa proposta si dovrebbe generare una definizione specifica relativa al concetto di transazione digitale;
- 3) una tassa sulle attività digitali, ossia sui servizi offerti o sulla pubblicità raccolta. Secondo tale tipo di imposizione, la tassazione riguarderebbe le transazioni concluse per via remota all’interno del Paese del consumatore in cui la società non residente ha una presenza economica significativa. Secondo Gianfranco Miccoli⁸³, la presenza economica significativa viene determinata sulla base di una molteplicità di fattori volti ad evidenziare una interazione costante con l’economia di un dato Paese attraverso l’implementazione della variabile tecnologica e di altri strumenti automatizzati. Anche in questo caso sarebbe, dunque, necessario definire un nuovo criterio di collegamento relativo al concetto di “presenza economica significativa”. L’individuazione di un nuovo criterio di collegamento fra il Paese in cui vengono fruiti i servizi o acquistati i beni e il reddito così prodotto potrebbe essere ostacolata dall’attuale concetto di stabile organizzazione previsto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni, adottate dagli Stati membri.

L’esigenza di attendere una riformulazione del concetto di stabile organizzazione è rilevante in quanto le proposte temporanee a livello europeo trovano ostacoli, a causa della loro non compatibilità con i trattati internazionali contro le doppie imposizioni e con le libertà fondamentali sancite dalla libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali su cui si fonda il mercato unico europeo. Le proposte avanzate dalla Commissione Europea hanno come

⁸² General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), General Agreement on Trade in Services (GATS).

⁸³ Gianfranco Miccoli, Ottobre 2016. Digital economy. Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business. Prima edizione. PM edizioni.

obiettivo quello di individuare un sistema di tassazione dell'impres del settore digitale, che protegga la competitività delle imprese europee e garantisca parità di condizioni su piano globale.

Nel 2011 l'Unione Europea aveva proposto per la prima volta la Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) con l'obiettivo di risolvere le controversie in materia di doppia imposizione dell'Unione Europea: riformare il contesto della tassazione delle società nella UE rendendolo più equo, più efficiente e più favorevole alla crescita per sostenere e promuovere il mercato unico.

Le imprese dell'UE avrebbero beneficiato di un alleggerimento dagli oneri amministrativi di adeguamento ad una pluralità di sistemi fiscali, facilitando conseguentemente la loro attività transfrontaliera. Il 25 ottobre 2016 l'UE ha elaborato una nuova proposta relativa alla CCCTB, ponendo maggior rilievo all'obiettivo di combattere l'elusione fiscale, garantendo la sostenibilità del gettito fiscale, rafforzando così il mercato unico per le imprese.

Il contesto nel quale è stata riformulata la proposta relativa alla CCCTB risulta cambiato rispetto al 2011: i modelli imprenditoriali e le strutture societarie complesse, come i gruppi multinazionali, hanno evidenziato la presenza di normative nazionali di tassazione societaria inadeguate e lacunose, permettendo il verificarsi di situazioni nelle quali imprese multinazionali fortemente redditizie versano imposte modeste in relazione al loro reddito complessivo.

Nonostante lo sforzo operato a livello europeo, gli Stati membri non sono stati in grado di raggiungere un accordo definitivo.

6.2 Le proposte avanzate dall'OCSE

L'OCSE, già da tempo, ha preso atto dell'inidoneità dell'attuale normativa fiscale nazionale ed internazionale, di attrarre a tassazione i profitti derivanti dall'economia digitale. La definizione di "permanent establishment", riportata dall'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE, identifica "a fixed place of business" in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Gli elementi caratteristici individuati sono, pertanto, due: l'esistenza di una installazione fissa in senso tecnico (locali, materiali, attrezzature) e lo svolgimento di un'attività economica. Nel Modello OCSE il concetto di stabile organizzazione è accompagnato dalla previsione di ipotesi tipiche, una lista di ipotesi positive e negative, che delineano in maniera specifica la "basic rule". Tuttavia le imprese dell'economia digitale sono in grado di esercitare le proprie attività e realizzare i propri profitti dal Paese di residenza senza integrare i requisiti che definiscono la stabile organizzazione. L'OCSE, infatti, sta provvedendo ad elaborare una serie di principi volta ad imporre la tassazione alla fonte degli e-commerce (Source Based Income Taxation). In virtù del principio di Source Based Income Taxation, una società che vende beni e servizi tramite il

canale web non è soggetta a tassazione nel Paese in cui ha la residenza fiscale, ma nel Paese in cui guadagna la maggior parte del suo reddito “source country”.

Fra le ipotesi avanzate dall’OCSE, c’è stata l’ipotesi che aveva come obiettivo quello di creare un nuovo criterio di collegamento attraverso la “presenza digitale significativa” di una società all’interno dell’economia di un Paese diverso da quello di residenza. Il criterio della “presenza digitale significativa” utilizza parametri tra cui l’esistenza di un numero significativo di contratti per la fornitura di servizi conclusi tra l’impresa e soggetti fiscalmente residenti nel Paese interessato; l’utilizzo dei servizi dell’impresa nel Paese; l’esistenza di un ammontare rilevante di pagamenti effettuati dagli utilizzatori localizzati nel Paese dei servizi dell’impresa come previsto dal documento “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” pubblicato dall’OCSE il 5 ottobre 2015.

Un’altra ipotesi, analizzata in sede OCSE, è quella relativa all’applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui pagamenti effettuati da soggetti in un determinato Stato. L’applicazione della ritenuta sarebbe stata operata dagli intermediari finanziari che effettuano i pagamenti effettuati a titolo di corrispettivo di beni digitali o di servizi prestati dalle imprese dell’economia digitale residenti in Stati diversi.

Un’ultima ipotesi, verificata dall’OCSE, è stata quella di introdurre un’imposta specifica per il settore digitale, con l’obiettivo di ripristinare un ambito economico di concorrenza leale tra imprese operanti con modalità tradizionali e digitali. L’imposta, tuttavia, sarebbe riconducibile ancora una volta al concetto di “presenza economica significativa”, valutato nella prima ipotesi sopra descritta, per evitare la tassazione di quelle imprese che non manifestino un collegamento ragionevole ed effettivo con il territorio statale. Le ipotesi analizzate dall’OCSE, purtroppo, non sono esonerate da critiche, soprattutto se sottoposte ad un esame di compatibilità rispetto ai principi su cui si fonda l’ordinamento europeo e la disciplina delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Le ipotesi percorse dall’OCSE, relative alla tassazione delle imprese multinazionali operanti nel settore della digital economy, non hanno condotto all’elaborazione di una proposta di tassazione in relazione alle caratteristiche specifiche delle imprese di questo settore. L’OCSE auspica, tuttavia, l’adozione di strumenti specifici per il settore dell’economia digitale in modo autonoma da parte dei singoli Stati, rendendoli conformi e compatibili con le normative europee ed internazionali vigenti.

Conclusioni

Sia a livello nazionale che a livello internazionale lo sviluppo dell’economia digitale sta assumendo un ruolo rilevante sia in termini di PIL che in termini di mancato gettito fiscale.

Inoltre gli innumerevoli casi di cronaca, in cui dopo lunghe ed approfondite indagini, la Guardia di Finanza è riuscita ad intercettare i profitti generati sul territorio italiano dalle imprese multinazionali del web e ricondurli ad una congrua tassazione, hanno fatto emergere l'urgenza di integrare e modificare le normative fiscali a livello nazionale. Purtroppo l'introduzione di nuove normative a livello nazionale non può essere immune dalla verifica sulla loro compatibilità con la normativa europea ed internazionale. L'Italia con l'adesione al mercato unico europeo recepisce e sottopone la propria potestà impositiva alle direttive emesse dall'Unione Europea. L'adozione unilaterale, quindi, di strumenti volti ad arginare i comportamenti elusivi messi in pratica dalle imprese multinazionali del settore digitale deve calibrare il suo raggio d'azione con le normative europee. La potestà impositiva dell'Italia è limitata anche dai trattati internazionali che lo Stato italiano ha sottoscritto, al fine di eliminare il rischio di doppie imposizioni sui redditi o sui patrimoni dei propri soggetti residenti. Tali trattati nascono anche con lo scopo di ridurre l'evasione e i comportamenti elusivi che i soggetti passivi potrebbero attuare, alimentando una concorrenza sleale e intaccando l'ammontare del gettito fiscale proprio di ciascuno Stato. Tuttavia lo sviluppo delle tecnologie ha aumentato il grado di flessibilità e la capacità di localizzare funzioni e asset intangibili sul territorio di Stati diversi. Le imprese dell'economia digitale, infatti, sono caratterizzate da elevata mobilità, generata dai beni immateriali, su cui la digital economy si fonda, dagli utenti e dalla localizzazione delle tecnologie operative dell'impresa. A causa delle caratteristiche peculiari che contraddistinguono le imprese multinazionali del settore digitale da quelle operanti nell'economia tradizionale, le normative fiscali vigenti, a livello europeo ed internazionale, non possono più essere applicate. La modifica e l'integrazione di tali norme, però, prevede uno studio approfondito del panorama economico e l'analisi di nuove proposte che rispettino comunque le caratteristiche delle altre imprese che non operano attraverso i canali digitali. Attualmente né l'OCSE, né l'Unione Europea sono riuscite ad elaborare misure concrete specificatamente rivolte alle imprese della digital economy. Nemmeno l'Italia attualmente ha introdotto una disciplina relativa alla tassazione di tali imprese. Lo Stato italiano, però, ha introdotto grazie alla Web Tax⁸⁴ una procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata, con il duplice scopo di verificare la sussistenza dei requisiti per la configurazione di una stabile organizzazione italiana e quello di instaurare un dialogo tra l'Amministrazione e il contribuente, una sorta di voluntary disclosure. La Web Tax, approvata ad aprile 2017, rientra all'interno di un quadro normativo già delineato in precedenza, grazie ad istituti come il ruling

⁸⁴ Dl. 24 aprile 2017, n.50.

internazionale⁸⁵ e la cooperative compliance⁸⁶. Rimane ad oggi la necessità di prevedere una normativa fiscale nell'ambito della tassazione delle imprese operanti nel settore digitale. Nonostante ciò, l'Italia ha provveduto ad individuare una proposta volta ad arginare i comportamenti elusivi messi in campo dalle imprese multinazionali del web, in attesa dell'aggiornamento normativo a livello internazionale.

n. 14.996 parole

⁸⁵ Art. 31-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

⁸⁶ Dlgs. 5 agosto 2015, n.128.

Bibliografia

Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, Anna Sfondrini, settembre 2016. *Manuale di fiscalità internazionale*. Edizione VII. IPSOA. p.27.

Don Tapscott, 1994. *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. McGraw-Hill.

Palestini Stefano, 2017. *Tassazione diretta e indiretta della digital economy*. Amministrazione e finanza, n.10. IPSOA. p.33.

Alessio Persiani, a cura di., 2016. *Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati* [online]. Diritto Mercato Tecnologia, anno VI, numero 1, gennaio/aprile 2016. Disponibile su: <<https://www.dimt.it/images/pdf/AlessioPersiani.pdf>> [data di accesso: 21/09/2017].

Proposta di legge C.1662 "Introduzione dell'articolo 12-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per gli acquisti di servizi per via telematica", presentata il 4 ottobre 2013, dall'On.Francesco Boccia.

Proposta di modifica n. 1.1702 al Disegno di legge C.1865 in riferimento all'articolo 1.presentato il 10 dicembre 2013 in V Bilancio e Tesoro della Camera da Edoardo Fanucci.

Tomassini Antonio, 2013. *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*. Corriere Tributario, n.19. IPSOA. p.1498.

Direttiva del Consiglio Europeo n.112/2006 del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Dlgs. 11 febbraio 2010, n. 18 pubblicato nella G.U. del 19/02/2010, n.41.

Trattato Sul Funzionamento dell'Unione Europea come modificato dall'articolo 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, ratificato dalla legge 2 agosto 2008, n. 130, pubblicata nella G.U. n.185 del 8/8/2008 - Suppl. Ordinario n. 188.

Rizzardi Raffaele, 2014. *Il progetto europeo di fiscalità per l'economia digitale*. Corriere Tributario n.6/2014. IPSOA. p.468.

ITespresso, 2013. *Riformulata la web tax, dopo la pioggia di critiche* [online]. Disponibile su: <<http://www.itespresso.it/riformulata-la-web-tax-90733.html>> [Data di accesso:10/10/2017].

L. 27 dicembre 2013, n.147.

Dl. 6 marzo 2014, n.16.

Proposta di legge C.3076: QUINTARELLI ed altri: "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".

Piergiorgio Valente, 2014. *Criticità e prospettive in materia di contrasto all'erosione della base imponibile mediante il "profit shifting"*. Rivista di tributario internazionale, n.1/2014. Sapienza Università Editrice, p.217

Avoli Diego, 2017. *Il Modello di “impresa globale”: effetti sulle contestazioni di esterovestite e stabile organizzazione “occulta”*. Il Fisco, n.6/2017. ETI-WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p.550.

D.P.R. 29 settembre 1973, n.600 “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi” pubblicato nella G.U. 16 ottobre 1973, n. 268.

Alberto Maria Gaffuri, 2014. *La stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*. 2014. G. Giappichelli Editore.

D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 Testo unico delle imposte sui redditi.

Salvini Omar, 2017. *La strategia anti-BEPS nell’economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*. Rassegna tributaria, n.3. ETI-WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE. p.768.

Piergiorgio Valente, giugno 2016. *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*. IPSOA. p.21.

Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital. OECD.

Emendamento n. 1.05 al Ddl. C.4444, in riferimento all’articolo 1 presentato il 15/05/2017 in V Bilancio e Tesoro della Camera dall’On.Francesco Boccia.

Alessio Persiani, a cura di., 2016. *Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati* [online]. Diritto Mercato Tecnologia, anno VI – numero 1 – gennaio/aprile 2016. Disponibile su: <<https://www.dimt.it/images/pdf/AlessioPersiani.pdf>> [data di accesso: 21/09/2017].

Dl. del 28 giugno 1990, n.167, modificato da Dl. del 30 settembre 2015, n.153, art.2.

Dlgs. 5 agosto 2015, n.128, pubblicato nella G.U. del 18 agosto 2015, n.190.

Sepio Gabriele, D’Orsogna Martina, 2017. *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*. Fisco (II), n.31. ETI-WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE. p.768.

Paolo Sella, 2017. *Le osservazioni di Assonime sulla stabile organizzazione occulta*. Fiscalità & Commercio Internazionale, n.3/2017. IPSOA. p.20.

Massimo Conigliaro, 2016. *Contrasto all’evasione fiscale: compliance sì, ma lotta serrata alla frode e ai “suggeritori”*. Fisco (II), n.22. ETI-WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p.2129.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 5 ottobre 2015. *Measuring and monitoring BEPS, Action 11-2015 Final report*. OECD Publishing. p.102.

Dlgs. 5 agosto 2015, n.218 rubricato “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della L. 11 marzo 2014, n.23.

Miscalì Mario, 2017. *Abuso del diritto tributario, concorrenza e mercato*. Mercato concorrenza regole, n.2. IL MULINO. p.387.

Pierluigi Sandonni, 2017. *UE, avanti tutta verso la Web Tax*. Punto informatico, 18 settembre 2017.

COM(2017) 285 finale.

Angelo Mincuzzi, 4 maggio 2017. *Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro* [online]. Il Sole 24 Ore. Disponibile su: <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-27/google-fa-pace-il-fisco-italiano-paghera-306-milioni-euro-184747_PRV.shtml?uuid=AEjqONCB>. [Data di accesso: 10/09/2017].

Mauro Beghin, 2013. *Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, p. 226.

Ddl. del 14 settembre 2016, S.2526, presentato da Massimo Mucchetti.

Audizione informale del 15 marzo 2017, sul Ddl. n.2526 “Misure in materia fiscale per la concorrenza nell’economia digitale”.

Dl. 22 ottobre 2016, n.193.

Dlgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Dlgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Dl. 24 aprile 2017, n. 50, (in Supplemento Ordinario alla G.U., Serie Generale n. 95 del 24 aprile 2017), coordinato con la legge di conversione 21 giugno 2017, n. 96 (in questo stesso Supplemento Ordinario alla pag.1), recante: “Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo” (G.U., Serie Generale n.144 del 23 giugno 2017, Supplemento Ordinario n.31).

D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

Dl. 14 settembre 2015, n.147, “Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”, pubblicato nella G.U. del 22 settembre 2015, Serie Generale n.220.

Gianfranco Miccoli, Ottobre 2016. *Digital economy*. Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business. Prima edizione. PM edizioni.

Sitografia

www.gazzettaufficiale.it

www.agcom.it

www.agenziadellentrate.gov.it

www.parlamento.it

www.oecd.org

www.ilsole24ore.com

www.mef.gov.it

www.agcom.it

www.europarl.europa.eu