



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI “M.
FANNO”**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

***IMPOSTA SUL REDDITO ED ECONOMIA DIGITALE: QUALI
PROSPETTIVE?***

RELATORE:

CH.MO PROF. Marcello Poggioli

LAUREANDA: Nicole Costa

MATRICOLA N. 1113933

ANNO ACCADEMICO 2017 – 2018

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

Alla mia amata Famiglia

INDICE

INTRODUZIONE	11
CAPITOLO 1	13
IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ ED I CRITERI DI COLLEGAMENTO DELL'ORDINAMENTO ITALIANO AI FINI DELLA TASSAZIONE SUL REDDITO	13
1.1. L'EVOLUZIONE DEL CONCETTO DI TERRITORIALITÀ E LE SUE IMPLICAZIONI IN MATERIA FISCALE	13
1.2. I CRITERI DI COLLEGAMENTO. IL PRINCIPIO DI TASSAZIONE ALLA FONTE E IL PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE DEL REDDITO MONDIALE.	21
1.3. LA RESIDENZA NELL'IMPOSIZIONE SUL REDDITO IN ITALIA	26
1.3.1. <i>La residenza fiscale delle persone fisiche (cenni)</i>	27
1.3.2. <i>La residenza fiscale delle società di persone</i>	29
1.3.3. <i>La residenza fiscale delle persone giuridiche</i>	30
1.4. LA TASSAZIONE IN ITALIA DEI SOGGETTI NON RESIDENTI	40
1.5. LA TERRITORIALITÀ NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (CENNI)	46
CAPITOLO 2	49
LE MULTINAZIONALI DIGITALI: TRA BENEFICI FISCALI E TASSAZIONE	49
2.1. IL <i>BUSINESS</i> DELLE COMPAGNIE DIGITALI	49
2.2. IL CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE.....	58
2.2.1. <i>La stabile organizzazione nell'economia digitale</i>	67
2.3. LE STRATEGIE FISCALI DELLE MULTINAZIONALI DEL <i>WEB</i>	72
2.3.2. <i>Le multinazionali digitali e il fisco italiano</i>	79
2.3. LE MODIFICHE INTRODOTTE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2018: LA SIGNIFICATIVA PRESENZA ECONOMICA	81
CAPITOLO 3	87
PROSPETTIVE PER UNA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE	87
3.1. LE POSIZIONI DELL'OCSE	87
3.2. LA POSIZIONE DELL'UNIONE EUROPEA.....	95
3.2. LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE NEGLI INTERVENTI DEI SINGOLI PAESI.....	106
3.2.1. <i>Le azioni poste in atto dall'Italia: dal primo tentativo di una Google Tax alla Web Tax intrdotta dalla Legge di Bilancio 2018.</i>	106
3.3.2. <i>La Diverted Profit Tax del Regno Unito</i>	118
2.3.3 <i>L'Equalisation levy indiana</i>	119
2.3.3 <i>Le posizioni di altri Stati</i>	120
CONCLUSIONI	123
BIBLIOGRAFIA	127

DOTTRINA	127
PRASSI AMMINISTRATIVA.....	137
GIURISPRUDENZA.....	138
RIFERIMENTI NORMATIVI	139
ALTRA DOCUMENTAZIONE UFFICIALE CONSULTATA.....	140

*“Se non puoi essere un pino sul monte,
sii una saggina nella valle,
ma sii la migliore piccola saggina
sulla sponda del ruscello.
Se non puoi essere un albero,
sii un cespuglio.
Se non puoi essere una via maestra
sii un sentiero.
Se non puoi essere il sole,
sii una stella.
Sii sempre il meglio
di ciò che sei.
Cerca di scoprire il disegno
che sei chiamato ad essere,
poi mettiti a realizzarlo nella vita”*

M. L. King

INTRODUZIONE

La globalizzazione e l'avvento delle nuove tecnologie hanno cambiato molto la struttura e i modelli di *business* delle imprese. La digitalizzazione, in particolare, ha messo a dura prova i sistemi impositivi tradizionali poiché le multinazionali digitali riescono facilmente ad aggirare le norme esistenti, rendendole superflue. Così, a fronte di una costante crescita economica e di un'attenta pianificazione fiscale, queste imprese riescono spesso a sfuggire all'imposizione, o a pagare una cifra irrisoria.

Lo scopo di questo lavoro sarà quindi quello di analizzare il contesto economico e tecnologico di riferimento per l'introduzione di un nuovo sistema di tassazione dei profitti "digitali", per poter successivamente studiare e commentare le varie soluzioni individuate, a livello di domestico o sovranazionale, in modo da identificare quali potrebbero essere i nuovi sviluppi legislativi, sia a livello interno che sul piano internazionale (in particolare, europeo).

Per poter apprendere come queste imprese riescano ad aggirare il contesto normativo attuale occorre preventivamente analizzare quali sono i meccanismi impositivi tradizionali e la logica su cui essi si fondano. Così nel Capitolo 1 viene studiata la potestà impositiva di uno Stato, che nasce quale espressione diretta della sua sovranità, la quale può essere esercitata entro i confini materiali del territorio statale. Si è cercato quindi di comprendere quali sono i fondamenti giuridici su cui si basa la pretesa tributaria, sia con riferimento alla normativa interna che al rapporto con gli altri Stati. Sovranità e territorialità sono infatti principi che nascono attraverso il reciproco riconoscimento da parte dei vari Paesi delle autorità sovrane territorialmente delimitate. Di conseguenza, perché uno Stato possa esercitare la propria potestà tributaria è fondamentale determinare un criterio di collegamento con il territorio statale. Nell'ordinamento italiano il principale collegamento con il territorio dello Stato per l'applicazione delle imposte sul reddito è rappresentato dalla residenza: avere la residenza nel territorio italiano comporta la tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti, sulla base del *worldwide principle*. Tuttavia anche i soggetti non residenti sono sottoposti ad imposizione nello Stato, sul reddito prodotto nel territorio italiano (*source principle*). In questo caso uno dei criteri di collegamento più importanti per le imprese non residenti è dato dalla presenza in Italia di una stabile organizzazione.

Il Capitolo 2 si pone *in primis* il problema di capire i motivi economici che stanno spingendo le autorità a cercare di sottoporre ad imposizione le multinazionali digitali e quindi si sono

analizzati i volumi del mercato e, soprattutto, a quanto ammonta il beneficio fiscale di queste aziende. Naturalmente, per comprendere come queste possano essere assoggettate ad imposizione sono stati qui analizzati anche i loro modelli di *business*, i quali si caratterizzano essenzialmente da un'attività economica quasi interamente immateriale. Finora la tassazione di queste aziende si è basata sul concetto di stabile organizzazione e per questo tale nozione è stata oggetto di un particolare approfondimento in questo capitolo: si è cercato di delimitarne l'ambito sia a livello interno che convenzionale, con particolare riguardo alla sua applicazione nell'economia digitale. Sono state quindi studiate le pratiche adottate dalle multinazionali digitali per evitare la tassazione, specialmente con riferimento alla tecnica implementata da Google e da Apple.

Il terzo capitolo invece si sofferma sull'analisi delle possibili soluzioni proposte dalle varie autorità in contrasto con il fenomeno descritto al capitolo precedente. Tale studio è stato articolato su un triplice livello: l'approfondimento delle possibili soluzioni che sono state individuate a livello internazionale, quelle indicate dall'Unione Europea ed infine le iniziative dei singoli Stati, tra cui l'Italia. Sono quindi stati analizzati gli aspetti principali di tali soluzioni e in particolare si sono evidenziate le criticità e i numerosi dubbi che sono sorti a riguardo. Dal commento delle proposte normative si è giunti infine all'individuazione di quella che potrebbe essere la soluzione maggiormente condivisa internazionalmente e che pertanto si ritiene potrebbe concretizzarsi con maggiore probabilità.

Data la vastità del fenomeno non è stata possibile in questa sede un'analisi dettagliata di ogni aspetto in merito alla fiscalità dell'economia digitale. Per questo è stata necessaria una scelta di tipo contenutistico focalizzata prevalentemente sul tema delle imposte sul reddito.

CAPITOLO 1

IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ ED I CRITERI DI COLLEGAMENTO DELL'ORDINAMENTO ITALIANO AI FINI DELLA TASSAZIONE SUL REDDITO

1.1. L'evoluzione del concetto di territorialità e le sue implicazioni in materia fiscale

Sulla base dell'attuale sistema normativo delle imposte sul reddito i soggetti passivi IRPEF sono tutte “*le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*”¹, mentre i soggetti passivi IRES sono rappresentati dalle società di capitali e dagli enti commerciali e non residenti nel territorio dello Stato, nonché dalle società di ogni altro tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato²;

Per quanto riguarda invece la principale delle imposte indirette, si può affermare che l'imposta sul valore aggiunto “*si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*”³.

Si noti come in ognuno dei due diversi sistemi impositivi sopra elencati (quello reddituale e quello -appunto – dell'IVA), la potestà impositiva dello Stato sia strettamente ancorata al concetto di territorio⁴.

Ciò deriva dal fatto che lo Stato può esercitare la propria sovranità, di cui fa parte la potestà tributaria, entro il proprio territorio, che viene quindi generalmente inteso quale limite del

¹ Art. 2 D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (TUIR).

² BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2015.

³ Art. 1 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁴ A ragione di ciò si noti che “*l'idea di Stato implica l'esistenza di una comunità organizzata, che esercita le massime funzioni di governo, in modo indipendente ed efficace, rispetto ad un determinato territorio. [...] Lo Stato è un “ente” composto di sovranità, territorio e popolo*” così FALCON G., *Lineamenti di diritto pubblico*, XIII ed., CEDAM, Padova, 2014, 101.

potere sovrano⁵. Si tratta quindi di individuare l'efficacia della legge nello spazio, ossia di delimitare l'ambito spaziali di validità ed efficacia della legge e i limiti che il legislatore incontra nel disciplinare fattispecie che si riferiscono a fatti che sono in tutto o in parte estranei al territorio dello Stato⁶.

Le considerazioni sul principio di territorialità non possono prescindere da quella che è stata l'evoluzione di tale nozione, la quale è necessaria per comprendere appieno le sue implicazioni in materia fiscale. È quindi necessario, quale premessa alla trattazione, un breve *excursus* sullo sviluppo storico e concettuale del citato principio⁷.

Sebbene si tratti di un concetto connaturato in ogni sistema politico già da epoche antiche⁸, il principio di territorialità fu formulato per la prima volta all'inizio del diciassettesimo secolo ad opera del gesuita spagnolo Francisco Suarez⁹. Quest'ultimo lo definì come “*un'obbligazione naturale che determina la soggezione degli individui alla potestà statale in relazione all'effettivo soggiorno dei primi nel territorio su cui lo Stato esercita la propria sovranità*”¹⁰.

Come si può notare esiste uno stretto legame tra il principio di territorialità e quello di sovranità. Difatti, detti principi nascono e si sviluppano contestualmente e, benché il primo ad esplicitare il concetto di territorialità sia stato Suarez, è solo in seguito alla pace di Westfalia del 1648 che i due menzionati principi si affermarono e diffusero. Questo perché la pace di Westfalia segnò un importante passaggio nell'evoluzione del moderno concetto di Stato. In tale momento si ha infatti il riconoscimento tra gli Stati delle reciproche autorità sovrane entro i confini dei propri territori, queste autorità potevano così definirsi “*regem superiorem non recognoscens*”¹¹.

⁵ MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta, ad vocem*, in *Dig. IV, Disc. Priv., Sez. comm.*, XV, Torino, 1998, 366.

⁶ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, IIX ed., Cedam, Padova, 2012.

⁷ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004.

⁸ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, Giuffrè, Milano, 2009, 4.

⁹ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario), ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIV, Milano, 1992, 304; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

¹⁰ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

¹¹ *Ibidem*.

La sovranità e la territorialità sono state poi il centro delle teorie contrattualistiche dello Stato sviluppate nel XVII e XVIII secolo¹² e sono state oggetto di studio di numerosi filosofi, politici e studiosi di diritto¹³ fino ad epoca più recente.

Occorre qui precisare che i concetti di sovranità, intesa *tout court*, e di sovranità territoriale hanno due accezioni differenti giuridicamente e pertanto non devono essere confuse. Infatti, la prima fa riferimento alla capacità del titolare del potere sovrano di esercitare la potestà di governo sfruttando la propria posizione di supremazia: da ciò deriva quindi il suo potere di porre dei vincoli giuridici e di regolamentare i rapporti sociali di una determinata comunità territoriale¹⁴.

La sovranità territoriale può essere invece definita come “*l’ambito entro il quale una norma di diritto internazionale generale attribuisce allo Stato il diritto di esercitare il potere di governo in via generale ed esclusiva, per fini liberamente determinati dallo Stato stesso*”¹⁵. Ciò comporta il reciproco riconoscimento, da parte di ciascuno Stato, della sovranità e, di conseguenza, dell’indipendenza reciproca, intesa nel senso che ogni Stato non è giuridicamente subordinato a nessun altro. Il concetto di sovranità territoriale si sviluppa quindi in un rapporto di tipo paritario tra i soggetti (gli Stati) che convivono nell’ordinamento internazionale¹⁶. In tal

¹² Il contrattualismo è una teoria filosofica e politica sostenuta dalla scuola di diritto naturale (tra i cui esponenti ricorrono i nomi di Hobbes e Locke), secondo la quale lo Stato nasce quale contratto tra individui, che scelgono di abbandonare lo stato di natura (caratterizzato da libertà e uguaglianza, ma dalla mancanza di garanzie) a favore di uno stato sociale basato appunto sul citato contratto (perdendo parte della libertà, ma ottenendo sicurezza e garanzie). Per approfondimenti sul tema si veda D’ADDIO M., *Contrattualismo, ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto*, X, Giuffrè, Milano, 1962, 216.

¹³ Si pensi a Locke, a Hobbes, a Rousseau, a Montesquieu, a Huber e molti altri. In particolare, sulla delimitazione territoriale della sovranità dello Stato Thomas Hobbes afferma che “*la delimitazione territoriale del vincolo di obbedienza è una conseguenza della sovranità dello Stato di residenza sul proprio territorio*”.

¹⁴ Jean Bodin, con la sua celebre opera *Les Six livres de la République* (1576), identificò per primo il concetto di sovranità definendola “*il potere assoluto e perpetuo dello Stato*”, per cui secondo Bodin essa si concretizza nel potere di emanare ed abrogare le leggi nei confronti di tutta la comunità. Questa visione del concetto di sovranità si è evoluta con il contesto storico, ma si è mantenuto comunque un forte legame con la visione originariamente fornita da Bodin. AA.VV. *Sovranità, ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto, le Garzantine*, III ed., Garzanti, Milano, 2009, 1430; GIOIA A., *Territorio in diritto internazionale, ad vocem*, in *Dig. IV, Disc. Pubblicistiche, Sez. pubbl.*, XV, Torino, 1999, 257; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit. BERTI G., *Sovranità, ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto, Annali*, I, cit.; FALCON G., *Lineamenti di diritto pubblico*, XIII ed., CEDAM, Padova, 2014.

¹⁵ GIOIA A., *Territorio in diritto internazionale*, cit.

¹⁶ FALCON G., *Lineamenti di diritto pubblico*, cit.; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; GIOIA A., *Territorio in diritto internazionale*, cit.

senso la sovranità territoriale svolge un ruolo centrale nel diritto internazionale, a prova di ciò si rammenti l'espressione, anche se non recentissima, della Corte Internazionale di Giustizia: *“tra gli stati indipendenti, il rispetto della sovranità territoriale è una delle basi essenziali delle relazioni internazionali”*¹⁷.

La visione del principio di territorialità ha subito una notevole trasformazione, anche se numerosi studiosi rimasero ancorati alla versione tradizionale¹⁸. In primo luogo, ciò è avvenuto attraverso la contrapposizione del principio di territorialità a quello di personalità, in base al quale si ha un'esaltazione della norma giuridica, la cui valenza deve essere illimitata territorialmente. Questa lettura, promossa inizialmente da Pasquale Stanislao Mancini, ma che vede come suo maggior esponente Hans Kelsen, presuppone che ogni cittadino deve essere assoggettato alla propria legge nazionale indipendentemente dal fatto che si trovi o meno nel territorio del proprio Stato¹⁹. Tale posizione è stata molto criticata dagli studiosi, ma ha contribuito alla creazione di deroghe in determinati ambiti del diritto: ad esempio nel diritto penale internazionale è stata prevista l'applicabilità delle norme penali ai cittadini di uno Stato anche per atti compiuti nel territorio di un altro Stato²⁰. Il collegamento territoriale diviene quindi uno dei criteri utilizzati dallo Stato nell'esercizio della propria sovranità e pertanto non è più considerato quale criterio unico ed esclusivo, ma lo Stato può scegliere di adottare accanto ad esso, a titolo esemplificativo, il citato principio di personalità²¹.

In tal senso non si intende tuttavia affermare che lo Stato possa esercitare liberamente la propria sovranità anche nel territorio degli altri Stati, a meno che naturalmente questi non lo autorizzino, ma si sostiene l'idea che la norma giuridica sia teoricamente idonea, dal punto di vista del contenuto, a regolare i rapporti tra i soggetti appartenenti ad uno Stato anche esternamente al suo territorio²².

Si tratta quindi di individuare delle regole a livello internazionale che disciplinino il rapporto tra questi principi in un'ottica sovranazionale. Difatti, spesso accade che, tramite il diritto

¹⁷ Cour Internationale de Justice, *Affaire du détroit de Corfou* (Corte Internazionale di Giustizia, *Il caso del canale di Corfù*), sent. 9 aprile 1949.

¹⁸ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

¹⁹ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

²⁰ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

²¹ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

²² BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

internazionale o degli accordi, gli Stati limitino o amplino la propria sovranità territoriale²³. Questo accade anche in Italia ed è la stessa Costituzione a prevederlo direttamente, infatti all'art. 11, recita: “*L'Italia [...] consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni [...]*”. Inoltre, sulla base dell'art. 10 “*l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute [...]*”.

Le considerazioni fin qui effettuate hanno delle ricadute significative anche per quanto riguarda il diritto tributario. Infatti, il principio di territorialità in materia fiscale nasce quale limite territoriale alla potestà tributaria di uno Stato²⁴, che trova il suo fondamento nel principio di sovranità²⁵. Quest'ultima viene intesa come quell’*“attività che si esplica nella istituzione ed applicazione delle leggi tributarie”*²⁶, pertanto il citato principio rappresenta qui la necessità di regolamentare le varie potestà impositive statali²⁷. Tale originaria versione, figlia del primo archetipo di territorialità, implica un forte legame con il territorio quale limite fisico, per cui vi era l'idea che uno Stato potesse esercitare il potere di imposizione su tutte le persone che si trovavano all'interno del proprio territorio e solamente entro i confini dello stesso.

La dottrina parla in tal senso di aspetto interno del principio di territorialità, in base al quale la legge fiscale dello Stato ha efficacia esclusivamente nel territorio di quest'ultimo e si applica nei confronti di chiunque. Di conseguenza nessuna norma fiscale straniera può teoricamente operare nel territorio dello Stato²⁸. Occorre però sottolineare che la riportata esclusività della norma tributaria interna non implica il mancato riconoscimento della normativa fiscale straniera e ciò a prova della mancanza di una definizione restrittiva del principio di territorialità²⁹.

Con l'evolversi poi del concetto, si è giunti anche in materia fiscale all'affermarsi del menzionato principio di personalità, pertanto la potestà impositiva veniva collegata non tanto

²³ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit.

²⁴ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit.

²⁵ MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta*, ad vocem, in *Dig. IV, Disc. Priv., Sez. comm.*, XV, Giuffrè, Torino, 1998, 366.

²⁶ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

²⁷ MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta*, ad vocem, cit.; SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

²⁸ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

²⁹ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

al territorio in sé, quanto alle persone della comunità statale, indipendentemente dal territorio in cui si trovavano. Tale interpretazione tuttavia non consentiva di assoggettare ad imposizione gli stranieri presenti sul territorio dello Stato non essendo cittadini dello stesso: per poterlo fare era necessario quindi individuare un collegamento anche di questi ultimi con il territorio statale, quale poteva essere ad esempio il domicilio o la residenza³⁰.

Si noti come si sia sviluppata una duplice accezione della tassazione, con criterio territoriale o personale a seconda del soggetto a cui ci si riferisce, cittadino o straniero. Nel primo caso il potere impositivo si basa sul principio di personalità, in cui l'imposizione avviene in funzione del soggetto, mentre per gli stranieri esso trova fondamento nel principio di territorialità classicamente inteso, caratterizzato da un collegamento oggettivo con il territorio dello Stato³¹.

È necessario a questo punto valutare l'ampiezza del principio di territorialità, ossia se esso vada interpretato in senso restrittivo o estensivo. Se si opera un'interpretazione restrittiva del concetto, l'ordinamento tributario di uno Stato può assoggettare ad imposizione solamente quelle fattispecie che realizzano i presupposti impositivi all'interno del territorio statale. Invero, se si opta per un'interpretazione estensiva lo Stato può assoggettare a tassazione anche quelle fattispecie che si caratterizzano da elementi di estraneità con il territorio stesso.

Seguendo tale ragionamento si giunge a comprendere la suddivisione della problematica dell'efficacia della norma tributaria nello spazio operata dalla dottrina, che distingue l'aspetto interno del principio di territorialità e l'aspetto esterno dello stesso. Il primo si riferisce al territorio entro cui gli atti normativi dello Stato producono i loro effetti. Si ricorda a tal riguardo quanto affermato precedentemente, ossia che l'efficacia e la validità della norma fiscale opera in via esclusiva nel territorio dello Stato, in quanto il principio di territorialità qui inteso è diretta espressione del principio di sovranità. Per tale motivo l'unico limite interno è quello posto in essere dallo Stato stesso, ad esempio il rispetto delle norme costituzionali. Relativamente all'aspetto esterno, esso pone la problematica dei limiti che lo Stato incontra nel sottoporre ad imposizione delle fattispecie che realizzano i propri presupposti, in tutto o in parte, fuori dal

³⁰ *Ibidem.*

³¹ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario), ad vocem, cit.; i.d. L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2001, 2, 35.

proprio territorio e quindi sulla capacità delle norme fiscali di essere efficaci in territorio straniero³².

Gli studiosi inoltre distinguono il momento della formazione astratta della norma da parte dello Stato e quello del suo esercizio in concreto, distinguendo cioè la territorialità in senso materiale e quella in senso formale.

Per quanto riguarda la territorialità in senso materiale, essa si sostanzia nella ricerca di limiti interni ovvero internazionali entro i quali la potestà normativa tributaria di uno Stato può “disciplinare i presupposti aventi elementi soggettivi od oggettivi di estraneità con il proprio territorio”³³. Sotto questo profilo giova sottolineare che la norma fiscale non trova alcuna limitazione circa la sua capacità di regolamentare qualsiasi situazione, sebbene non vi sia alcun collegamento con il territorio³⁴. Dunque, da questo punto di vista, ogni Stato è teoricamente libero “di regolare qualunque situazione di fatto, ovunque si verifichi, in capo a qualunque soggetto”³⁵, dal momento che la mera attività di produzione di atti normativi non comporta l’esercizio della sovranità statale fuori dal proprio territorio e che nessuna norma internazionale può limitare di fatto la libertà degli Stati di emanare norme fiscali³⁶.

Per quanto riguarda la territorialità in senso formale, essa si sostanzia nella ricerca di limiti interni ovvero internazionali entro i quali uno Stato può rendere esecutiva la norma fiscale e, di conseguenza, esercitare il suo potere coercitivo al di fuori dei propri confini territoriali³⁷. In questo caso il diritto internazionale pone un limite allo svolgimento delle attività sovrane, consistente nell’obbligo di astensione per gli Stati dall’interferire in modo diretto con la propria attività nel territorio sottoposto alla sovranità di altri Stati, a meno che questi non lo

³² BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; SACCHETTO C., *L’evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2001, 2, 35; i.d. *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

³³ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit., 11.

³⁴ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit. 166 ss.; MANGANELLI A., *Territorialità dell’imposta*, ad vocem, cit., 367.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit. 166 ss.

³⁷ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; SACCHETTO C., *L’evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2001, 2, 35; i.d. *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit. 166 ss.; MANGANELLI A., *Territorialità dell’imposta*, ad vocem, cit., 367.

autorizzino³⁸. Si noti che in questo caso non si fa riferimento al contenuto della norma e alla sua capacità di regolare anche fattispecie esterne ai confini statali (principio di territorialità in senso materiale), ma alla sua concreta attuazione. Conseguentemente a quanto si è detto le attività di accertamento e riscossione risentono dei limiti relativi alla territorialità in senso formale, anche se la diffusione di accordi sullo scambio automatico di informazioni in ambito fiscale tende in qualche modo ad inibire tale aspetto. Ciononostante lo scambio di informazioni tra Stati rappresenta una forma di assistenza amministrativa e non la possibilità di uno Stato di svolgere attività di accertamento e riscossione nel territorio di un altro Stato³⁹.

La menzionata suddivisione della problematica così come delineata ha condotto la dottrina ad un'articolata e rigorosa rappresentazione teorica dei vari aspetti del principio di territorialità. È necessario però, dal punto di vista pratico, individuare quali sono quei criteri di collegamento con il territorio che consentono allo Stato di esercitare la propria potestà impositiva.

³⁸ SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, ad vocem, cit.

³⁹ MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta*, ad vocem, cit., 367.

1.2. I criteri di collegamento. Il principio di tassazione alla fonte e il principio della tassazione del reddito mondiale.

Come accennato in precedenza, al fine di sottoporre a tassazione una determinata fattispecie è necessario ricercare un qualche collegamento con il territorio dello Stato. Tale circostanza era emersa già nella trattazione dell'evoluzione del principio di territorialità in materia fiscale, in cui si sottolineava l'esigenza di individuare un collegamento del soggetto straniero con il territorio statale per poterlo assoggettare ad imposizione. Questo avviene essenzialmente per due motivi: da un lato l'esistenza di una norma di principio di diritto internazionale, derivante da consuetudini oramai generalmente condivise⁴⁰; e dall'altro, dal fatto che la mancanza di un collegamento con lo Stato non consentirebbe all'imposizione di essere attuata coattivamente. Relativamente al secondo punto si rimanda a quanto affermato circa la territorialità in senso formale e al riconoscimento delle reciproche sovranità tra gli Stati⁴¹.

È stato visto che vi è di fatto un'impossibilità per uno Stato di imporre tributi che non abbiano un qualche collegamento con il proprio territorio. La scelta dei criteri di collegamento rientra nella discrezionalità del legislatore di uno Stato⁴². Ciononostante, si sottolinea fin da subito che la pretesa impositiva deve giustificarsi sulla base di un criterio collegamento, il quale deve essere ragionevole e sufficiente⁴³. Non può difatti ritenersi conforme al diritto internazionale un collegamento debole: a titolo esemplificativo, uno Stato non può introdurre un'imposta sul reddito ovunque prodotto per tutti i soggetti stranieri che si trovino nel proprio territorio temporaneamente. Le conseguenze di una simile imposta sono evidenti: si pensi al cittadino straniero che soggiorna nello Stato per le vacanze estive (che si suppone corrispondano circa ad una ventina di giorni) e si troverebbe per questo a dover corrispondere un'imposta sul reddito ovunque prodotto durante tutto il periodo d'imposta. Si è voluto introdurre qui un caso limite, estremo ed esagerato, ma che sottolinea chiaramente quali sarebbero le implicazioni concrete di un collegamento debole con il territorio dello Stato, che renderebbe illegittima la pretesa fiscale. Pertanto deve sì esservi un criterio di collegamento, ma questo deve altresì essere

⁴⁰ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit., 53. Parte della dottrina parla anche di "autolimitazione" da parte dello Stato per ragioni essenzialmente politiche. In tal senso si veda FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit.

⁴¹ In tal senso si veda il precedente Paragrafo del presente Capitolo.

⁴² FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit.

⁴³ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

ragionevole (riprendendo l'esempio, il prelievo avrebbe potuto essere legittimo se il cittadino straniero risiedesse stabilmente nel territorio dello Stato).

Naturalmente il giudizio circa la ragionevolezza del criterio di collegamento va condotto con riferimento alla natura del tributo. Si è riportato l'esempio di un'imposta sul reddito, ma si pensi allo stesso cittadino straniero che viene in vacanza nel territorio dello Stato, in cui è stata introdotta un'imposta sui consumi. Nel momento in cui egli si reca al ristorante per mangiare sarà assoggettato a tale imposta e questo non sarà contrario ad alcuna norma internazionale. Ciò avviene in ragione del fatto che l'imposizione trova come suo presupposto l'atto (consumo) e non la persona, com'era nell'esempio precedente, e che quello stesso atto si è compiuto nel territorio dello Stato. In questo caso proprio in ragione della natura del tributo si verifica un ragionevole collegamento con il territorio statale.

I citati criteri di collegamento si distinguono, sulla base dell'elemento fondante dell'imposizione, in oggettivo o soggettivo. Si noti a riguardo come anche in questo caso la disciplina fiscale risente dell'evoluzione del principio di territorialità e, più precisamente, della contrapposizione e tra il principio di territorialità in senso stretto e quello di personalità. Il criterio di collegamento oggettivo è quello che collega l'imposizione a quei fatti (presupposti) che si realizzano all'interno del territorio dello Stato e proprio per questa ragione nelle imposte sul reddito esso è anche conosciuto come principio della tassazione alla fonte, o *source principle*⁴⁴. Questo criterio, in quanto strettamente collegato al territorio, è frequentemente utilizzato nelle imposte indirette, come l'imposta sul consumo⁴⁵. Il criterio di collegamento soggettivo, invece, ricollega la pretesa tributaria proprio al soggetto che realizza il presupposto e per motivo si può dire che si tratta di un criterio di tipo personale. In quanto legato al soggetto, il collegamento soggettivo è sganciato dal territorio dello Stato e la pretesa tributaria si realizza indipendentemente dal luogo in cui il presupposto viene ad esistenza. Questo tipo di criterio di collegamento è anche noto, nell'ambito delle imposte sul reddito come principio del reddito mondiale o *worldwide taxation principle*⁴⁶.

⁴⁴ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit.; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit., MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta, ad vocem*, cit.

⁴⁵ MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta, ad vocem*, cit.

⁴⁶ FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004; MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta, ad vocem*, cit.; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

Per quanto riguarda le imposte sul reddito, i criteri di collegamento soggettivo e oggettivo vengono applicati entrambi nell'ordinamento, non essendo consuetudine tra gli Stati adottare un criterio in luogo di un altro⁴⁷. Questo è quello che avviene anche nell'ordinamento italiano attuale, in cui si distinguono i soggetti residenti fiscalmente nel territorio dello Stato e quelli non residenti. Quanto ai primi, essi vengono tassati sulla base del sovra citato principio di tassazione mondiale, pertanto sono assoggettati ad imposizione per il reddito ovunque prodotto. Relativamente invece ai soggetti non residenti, ad essi si applica il principio della tassazione alla fonte e, di conseguenza, pagheranno le imposte esclusivamente per i redditi prodotti nel territorio italiano⁴⁸.

Si può facilmente constatare come una simile struttura di imposizione (tassazione alla fonte per i non residenti e tassazione mondiale per i residenti) possa indubbiamente comportare problemi di doppia imposizione, soprattutto giuridica⁴⁹. Per eliminare tali problemi di norma gli Stati stipulano dei trattati (c.d. trattati contro la doppia imposizione) in cui si vincolano reciprocamente. Si noti che, sebbene si tratti di una limitazione all'esercizio della potestà tributaria dei singoli Stati e, di conseguenza, della loro sovranità. I trattati cercano di garantire una tassazione non discriminatoria e la collaborazione tra le amministrazioni per contrastare fenomeni di evasione⁵⁰. Tali convenzioni sono solitamente bilaterali e si basano su modelli proposti da organismi internazionali, quali l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (nota come OCSE o OECD) e l'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU). Le

⁴⁷ MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta, ad vocem*, cit.

⁴⁸ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, X ed., Cedam, Padova, 2018; VOGEL K., *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments*, in *Intertax*, 1988, 16, Issue 8/9, 216–229; BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2015.

⁴⁹ La doppia imposizione giuridica prevede che la medesima fattispecie sia imputata al contribuente che realizza il presupposto sia nello Stato – fonte del reddito sia nello Stato di residenza. In altre parole, si ha la tassazione dello stesso reddito, in capo allo stesso soggetto, ma in due stati differenti. La doppia imposizione giuridica si distingue dalla doppia imposizione economica, la quale considera il fenomeno economico quando il reddito è tassato e percepito in due stati distinti, da due contribuenti apparentemente diversi, ma in sostanza legati da forti vincoli economici (ad esempio società madre e figlia); in questo caso il medesimo reddito è tassato due volte, in capo a due soggetti diversi e in due Stati differenti. Così AA.VV. *Doppia imposizione, ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto, le Garzantine*, III ed., Garzanti, Milano, 2009, 570.

⁵⁰ NOSEDA G., *Le convenzioni contro le doppie imposizioni secondo la prassi italiana*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V, SFONDRINI A., VI ed., Ipsoa, 2014, 474 ss.

citare convenzioni operano generalmente tramite il riconoscimento di crediti per le imposte pagate all'estero oppure attraverso meccanismi di esenzione⁵¹.

Prima di procedere all'analisi del dettaglio di quali sono i criteri di collegamento adottati dall'ordinamento italiano per l'imposizione sul reddito, è doverosa un'ulteriore puntualizzazione al fine di comprendere il fondamento giuridico all'imposizione sul reddito sia dei cittadini sia dei soggetti stranieri con un qualche ragionevole collegamento con il territorio statale. Questo fondamento giuridico è da ricondurre direttamente alla Carta Costituzionale e, precisamente all'art. 53 della Costituzione. Esso infatti reca al primo comma: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*⁵².

È interessante osservare come l'Assemblea Costituente nella redazione del testo della Carta Costituzionale nel 1947 utilizzò il vocabolo *“tutti”* in luogo magari dell'espressione *“tutti i cittadini”* o *“tutti i residenti”* e così via. Si tratta di un'accortezza che non va sottovalutata per il periodo storico e politico di riferimento. Si tratta infatti di un momento particolare della storia italiana, in cui si sentiva ancora l'ascendente del protezionismo fascista⁵³. Quest'ultimo cercava infatti di concretizzare un'autosufficienza economica e, pertanto, prevedeva che i rapporti economici con gli altri Stati fossero ridotti al minimo⁵⁴. Si può notare quindi come il contesto

⁵¹ VOGEL K., *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments*, cit.

⁵² Si tratta di una norma cardine di tutto il sistema fiscale italiano, che svolge svariate e fondamentali funzioni. Tra queste si le più importanti sono di seguito elencate:

- Funzione di garanzia per il contribuente, che si sostanzia nel divieto per il legislatore di colpire con l'imposizione fattispecie che non manifestano attitudine alla contribuzione⁵².
- Funzione solidaristica, nel senso che la capacità contributiva è espressione, in materia fiscale, del più generale principio di solidarietà enunciato all'art. 2 della Costituzione. Sulla base di questa impostazione il pagamento dell'imposta, basato sulla capacità contributiva, è espressione dell'appartenenza alla comunità e in tal senso l'imposizione assume carattere sociale⁵². L'art. 2 della Costituzione afferma infatti che *“La Repubblica [...] richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*. Or dunque tra i doveri inderogabili di solidarietà economica vi è quello della contribuzione alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Il principio di solidarietà emerge in modo evidente dall'uso del termine *“tutti”* all'art. 53 Cost., che *“offre l'idea evidente del carattere universale della contribuzione”*.

In tal senso Gaspare Falsitta afferma *“una funzione solidaristica, laddove chiama tutti i consociati a concorrere alle spese pubbliche, necessarie alla stessa sopravvivenza, nonché al progresso dell'intera comunità in base alla forza economica di ciascuno”* in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 161; BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit., 67.

⁵³ Sono infatti passati solamente cinque anni dalla fine del cosiddetto ventennio fascista, che si concluse ufficialmente il 25 luglio 1943.

⁵⁴ Per comprendere il clima si veda SANTINI A., *Una parola magica: autarchia*, in AA.VV., *Italia. Ventesimo secolo*, Selezione dal Reader's Digest, Milano, 1985, 242, in cui si afferma: *“Si comincia*

socio politico di riferimento sia notevolmente mutato, basti pensare al fenomeno della globalizzazione e a quanto ne segue. Per questo motivo è interessante osservare la scelta del legislatore, il quale, con il termine “*tutti*” prevede la concorrenza alle spese pubbliche di tutti coloro che entrano in contatto, secondo i criteri determinati dal legislatore, con l’ordinamento nazionale e non solamente dei cittadini o i residenti.

Di conseguenza, il dovere di contribuire alle spese pubbliche ricade anche sui cittadini stranieri e ciò è confermato dagli stessi lavori preparatori della Costituzione, in cui si riporta: “*L'on. Ruini confermò che la Commissione accettava il testo concordato interpretando: che nella parola «tutti» dovessero comprendersi anche gli stranieri*”⁵⁵. Naturalmente se così non fosse ad un cittadino straniero non potrebbe essere richiesto il pagamento di nessun tributo, nemmeno dell’imposta sul consumo, perché costituzionalmente illegittimo.

sostituendo il tè con il carcadè, il carbone con la lignite, la lana con il lanital. Si abolisce il caffè «che fa male». Il Corriere Adriatico pubblica che «due etti di italianissima robiola nutrono più di una bistecca straniera». [...] Si aboliscono anche le parole inglesi e francesi. Flirt diventa amoretto, cachet diventa cialdino, [...]. E Shakespeare viene messo al bando. La società di calcio Internazionale cambia il suo nome in Ambrosiana, Renato Rascel in Rascele, Wanda Osiris in Osiri”.

⁵⁵ La Costituzione della Repubblica italiana, illustrata con i lavori preparatori da FALZONE V., PALERMO F., COSENTINO F, con prefazione di ORLANDO V.E., disponibile al sito internet: http://documenti.camera.it/bpr/14611_testo.pdf.

1.3. La residenza nell'imposizione sul reddito in Italia

Nel paragrafo precedente si era accennato all'imposizione sul reddito in Italia e al fatto che essa sia strutturata distinguendo i soggetti passivi sulla base della residenza. Mentre per i soggetti residenti si applica il principio di tassazione mondiale, o *worldwide principle* sui redditi ovunque prodotti, per i non residenti si applica il principio di tassazione alla fonte, ossia questi ultimi sono tassati solo per quei redditi che presentano un qualche collegamento con il territorio italiano.

La discriminazione nell'impiego di uno dei citati principi in luogo dell'altro avviene così proprio in ragione della residenza e, proprio per questo motivo è di fondamentale importanza definirne il concetto e, di conseguenza comprendere quando un soggetto è residente in Italia e quando invece non lo è.

Prima di ogni altra considerazione giova sottolineare che la principale funzione della residenza, così come contemplata nel diritto tributario, è quella di fungere da criterio di collegamento tra il soggetto e lo Stato, al punto che per le persone fisiche esso rappresenta il criterio di collegamento personale maggiormente utilizzato dai diversi sistemi tributari⁵⁶. Si tratta però di uno dei criteri di collegamento che possono essere utilizzati: ad esempio gli Stati Uniti prediligono la cittadinanza in luogo della residenza, che rimane comunque il criterio di collegamento più diffuso⁵⁷.

La centralità della residenza è evidente già dall'attenzione posta ad essa dal legislatore italiano, che ne fornisce una definizione sia per quanto riguarda l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) sia per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRES).

⁵⁶ GARBARINO C., *Residenza delle persone fisiche, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*), Torino, 2012. Nello stesso senso DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Cedam, Lavis (TN), 2012.

⁵⁷ MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco, 2003, 30 - parte 1, 4677 (commento alla normativa)*; GARBARINO C., *Residenza delle persone fisiche, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*), Torino, 2012.

1.3.1. La residenza fiscale delle persone fisiche (cenni)

Relativamente ai soggetti passivi IRPEF la questione è abbastanza semplice. L'art. 2, comma 2, del Tuir stabilisce infatti in modo chiaro che “*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta⁵⁸ sono iscritte alle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*”. La norma quindi riconosce l'esistenza di tre presupposti alternativi, uno formale, ossia l'iscrizione anagrafica, e due sostanziali, cioè la residenza e il domicilio secondo quanto previsto dal Codice Civile⁵⁹. Dal momento che tali presupposti sono alternativi e non complementari, è sufficiente che anche solo uno di essi sia presente affinché un soggetto venga considerato residente⁶⁰.

A differenza delle altre due ipotesi costitutive prese in considerazione dal legislatore fiscale, l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente (APR), si basa su un elemento oggettivo e proprio per questa ragione si tratta di un criterio di agevole verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria⁶¹.

⁵⁸ Per quanto concerne la condizione temporale posta dalla norma in esame si può affermare che l'espressione “*per la maggior parte del periodo d'imposta*” possa essere interpretata in via letterale. Conseguentemente a ciò, posto che per le persone fisiche il periodo d'imposta corrisponde essenzialmente all'anno solare, si può affermare che si considerano residenti le persone che sono iscritte alle Anagrafi della popolazione residente o hanno il domicilio o la residenza nel territorio italiano per almeno 183 giorni, o 184 nel caso di anni bisestili. Il conteggio dei giorni non deve essere necessariamente consecutivo, ma è sufficiente che nell'arco del periodo d'imposta, uno dei tre criteri risulti verificato complessivamente per più di 183 giorni. Per approfondimenti si veda FAZIO A., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, 1808; PARISI P., MAZZA P., *Residenza fiscale: elemento cruciale per la determinazione delle imposte*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2016, 29, 53; GARBARINO C., *Residenza delle persone fisiche, ad vocem*, cit.; MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit.; BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit.

⁵⁹ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit.

⁶⁰ *Ibidem*.

⁶¹ L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente (APR), così come disciplinata dalla L. 24 dicembre 1954, n. 1228, si basa su un elemento oggettivo⁶¹. Proprio per questa ragione si tratta di un criterio di agevole verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che è sufficiente verificare se un determinato soggetto risulta iscritto al registro anagrafico comunale. Dall'altro lato non è così agevole dimostrare la non residenza fiscale italiana, dato che l'iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), conseguente alla cancellazione del soggetto dall'Anagrafe della popolazione residente non è di per sé sufficiente a dimostrare la non residenza fiscale italiana. GARBARINO C., *Residenza delle persone fisiche, ad vocem*, cit.; MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit.

Per quanto concerne invece i fattori sostanziali che vengono presi a riferimento dal legislatore fiscale per determinare la residenza fiscale sono il domicilio e la residenza, così come identificati dall'art. 43 del Codice Civile. In base a tale articolo il domicilio di una persona è localizzato “*nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*”⁶², mentre la residenza è situata “*nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*”⁶³.

Dal momento che i tre requisiti previsti dal legislatore sono tra loro alternativi, è sufficiente che venga accertata la sussistenza di almeno uno di essi per la maggior parte del periodo d'imposta perché il soggetto possa essere considerato residente e quindi essere assoggettato ad imposizione dallo Stato italiano sulla base del principio di tassazione mondiale. In ragione di ciò detto soggetto dovrà corrispondere le imposte in relazione al reddito globale prodotto nell'arco dell'intero periodo d'imposta e, quindi, anche quello che deriva da redditi prodotti anche per la parte del periodo d'imposta che non integra i presupposti per la residenza.

Per quanto concerne infine l'onere probatorio circa la sussistenza dei tre requisiti e del requisito temporale richiesti dall'art. 2 del Tuir, esso grava in generale sull'Amministrazione finanziaria⁶⁴.

PARISI P., MAZZA P., *Residenza fiscale: elemento cruciale per la determinazione delle imposte*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2016, 29, 53.

⁶² Art. 43, comma 1, cod. civ.

⁶³ Art. 43, comma 2, cod. civ. Si sottolinea che la definizione di residenza fornita dal legislatore tributario è più ampia rispetto a quella civilistica in quanto la prima può discendere anche da elementi differenti dalla dimora abituale. In tal senso si veda FALCONI F., MARIANETTI G., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corr. Trib.*, 2008, 27, 2168. Si può constatare inoltre come vi sia una differenza sostanziale tra domicilio e residenza. Infatti, il domicilio consiste principalmente in una situazione giuridica, tradizionalmente intesa come una relazione tra un luogo fisico e un soggetto, la quale deriva dalla volontà di quest'ultimo di concentrare i propri affari ed interessi proprio in quel posto. Per affari e interessi si intende ricomprendere sia quelli economici e patrimoniali, sia quelli più strettamente personali, come ad esempio gli affetti. Vi è dunque un elemento soggettivo a fondamento del domicilio, che prescinde dalla presenza fisica in quel luogo. Viceversa, la residenza è caratterizzata da un elemento oggettivo, ossia dalla permanenza stabile di un soggetto in un determinato luogo, in cui non assume rilevanza la volontà del soggetto stesso. Esiste inoltre anche un profilo di soggettività dato dalla volontà di dimorare in quel luogo. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., che afferma “*si è così operata una distinzione fra res iuris del domicilio e res facti della residenza, rispettivamente consistenti, nel primo caso, in una mera creazione giuridica, completamente svincolata dalla presenza del soggetto e dove rileva solamente l'elemento soggettivo dell'intenzione di stabilirsi in un determinato luogo; nel secondo caso, invece, in una vera e propria situazione di fatto, da considerarsi nella sua effettività e dove rileva la concreta presenza del soggetto*”.

⁶⁴ L'art. 2, comma 2 bis, del Tuir rappresenta un'eccezione a tale regola e prevede quindi un'inversione dell'onere della prova, in base al quale “*Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini*

1.3.2. La residenza fiscale delle società di persone

La residenza fiscale delle società di persone è disciplinata dall'art. 5, comma 3, lett. d) del Tuir, secondo cui “*si considerano residenti le società e le associazioni 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. L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata*”.

Tale formulazione ad una prima lettura sembra priva di implicazioni pratiche, dal momento che le società di persone vengono assoggettate ad imposizione per trasparenza sulla base dell'art. 5, comma 1, del Tuir⁶⁵. Le società di persone non hanno così autonoma soggettività passiva tributaria e non sono dunque soggette né ad IRPEF, né ad IRES, ma il reddito prodotto dalle stesse è imputato direttamente ai soci in misura proporzionale alla quota di partecipazioni degli utili⁶⁶. I soci poi su quel reddito pagheranno l'IRPEF, se essi sono persone fisiche, ovvero l'IRES qualora siano persone giuridiche⁶⁷.

La tassazione per trasparenza è giustificata dalla natura strettamente personale che lega i soci alla società⁶⁸. Tale rapporto opera anche nei confronti dei soci non residenti ed è per questo

italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”. Si tratta di una presunzione iuris tantum per i cittadini che cancellano la propria iscrizione all'Anagrafe delle persone residenti per trasferirsi nei cosiddetti paradisi fiscali, per questo il legislatore prevede che l'onere della prova sia a carico del contribuente. Così RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, II ed., Giuffrè, 2009, 81. Per approfondimenti inoltre si veda anche GIANGRANDE G., *Ancora sul concetto di residenza fiscale delle persone fisiche: profili applicativi ed aspetti probatori (nota a sentenza)*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 4, 261.

⁶⁵ In base a tale articolo “*i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili*”.

⁶⁶ Si sottolinea tuttavia che anche se le società di persone non sono soggetti passivi ai fini impositivi, lo sono ai fini formali, devono infatti adempiere agli obblighi formali, come alla predisposizione della Dichiarazione dei Redditi e sono altresì soggetti passivi ai fini dell'accertamento. In tal senso si veda LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit.; PEIROLLO M., *Imputazione «per trasparenza» ai soci non residenti dei redditi prodotti da una società di persone italiana*, in *Azienda & Fisco*, 2006, 22, 35.

⁶⁷ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit.; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit.; CEPPELLINI P. – LUGANO R., *Testo Unico delle imposte sui redditi*, Il Sole 24 Ore, 2015.

⁶⁸ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit.

motivo che il legislatore fiscale all'art. 23, comma 1, del Tuir dispone che, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei soggetti non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi derivanti dalle società di persone o in società a queste assimilate sulla base di quanto stabilito dall'art. 5 del Tuir. Detti redditi sono imputati dunque per trasparenza ai soggetti non residenti, ma si considerano prodotti nel territorio italiano e per questo sono soggetti ad imposizione in Italia sulla base del *source principle* ed è qui che emerge l'utilità di una definizione di residenza anche per quanto riguarda le società di persone.

1.3.3. La residenza fiscale delle persone giuridiche

Similmente a quanto si verifica con riferimento alle persone fisiche, anche con riferimento ai soggetti passivi IRES la residenza assume la funzione fondamentale di criterio di collegamento con lo Stato⁶⁹. Anche in questo caso infatti il criterio di imposizione dipende dalla residenza del soggetto passivo: se quest'ultimo è residente si applica il principio di tassazione mondiale, mentre se non è residente si applica il principio di tassazione alla fonte.

A differenza però di quanto concerne la residenza fiscale delle persone fisiche, per la quale il criterio di collegamento va correlato solamente a quei fattori che si riferiscono direttamente all'individuo, per le persone giuridiche la situazione è più complessa. Difatti in quest'ultimo caso per determinare il luogo di residenza fiscale è possibile il ricorso ad una moltitudine veramente vasta di situazioni giuridiche. Può essere considerato il luogo di residenza fiscale ad esempio quello in cui l'impresa è stata costituita⁷⁰, ovvero quello della sede legale o amministrativa, oppure il luogo di residenza dei soci, o, ancora, il luogo di direzione o di controllo o dell'attività principale⁷¹.

Per quanto riguarda l'ordinamento giuridico italiano, anche per l'IRES il legislatore tributario fornisce una definizione di residenza, precisamente all'art. 73, comma 3, del Tuir, dove afferma che: “*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la*

⁶⁹ Si veda in tal senso art. 73 tuir e par... pag... del presente elaborato.

⁷⁰ Questo criterio è assai diffuso nei Paesi anglosassoni, dove ha un ruolo centrale.

⁷¹ GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*), Torino, 2012.

maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. [...]".

In base al Tuir sono pertanto considerati residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio italiano alternativamente:

- La sede legale
- La sede dell'amministrazione
- L'oggetto principale

Si può fin da subito osservare come la struttura dei presupposti sia speculare a quella dell'imposizione sul reddito delle persone fisiche. Infatti, anche in questo caso vi è un requisito temporale, identificato nella locuzione "*per la maggior parte del periodo di imposta*"⁷².

Relativamente invece agli altri presupposti, vi è anche in questo caso un presupposto formale, ossia la presenza della sede legale nel territorio dello Stato, e due presupposti sostanziali, dati dalla presenza della sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale⁷³. Anche per quanto riguarda l'imposta sul reddito delle società i presupposti sono alternativi e non complementari (fatto salvo il fattore temporale), pertanto non rileva se ad esempio una società sia stata costituita all'estero⁷⁴, poiché è sufficiente che anche uno solo degli elementi sopra citati (sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale) sia localizzato nel territorio italiano perché ivi vi sia la residenza⁷⁵.

⁷² Per le considerazioni a riguardo si rimanda a quanto già affermato in relazione alle persone fisiche al Par. 1.3.1, pag. 27 ss. del presente Capitolo. Si aggiunge solamente per completezza che la relazione illustrativa al Tuir specifica che il citato presupposto temporale è stato introdotto "*poiché si tratta di accertare, ai fini dell'obbligo della dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento, il presupposto di un'obbligazione tributaria 'di periodo' ed è perciò necessario precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta*". LONGO A., PARACCHI M., *Questioni in tema di trasferimento della residenza fiscale di una società da uno Stato membro dell'unione europea all'Italia*, in *Rass. Trib.*, 2012, 2, 420 (commento alla normativa).

⁷³ BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit.

⁷⁴ Si tratta di un requisito valido in altri Paesi, tra cui gli Stati Uniti, Australia, Canada, Regno Unito, e Svezia. Per approfondimenti si veda KUIPER W.G., *Definizione e analisi dei principi generali che regolano la fiscalità internazionale*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., IPSOA, 2016.

⁷⁵ *Ibidem*; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffré Editore, 2016, 1126 ss.; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit.; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà*

Il primo criterio adottato dall'art. 73 del Tuir è la sede legale, vale a dire il criterio formale. Essa viene identificata con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto e per tale ragione è soggetta a pubblicità legale attraverso il pubblico registro delle imprese⁷⁶.

Quindi, in base all'art. 73 Tuir, una società che abbia la sede legale in Italia è soggetta ad imposizione sulla base del *worldwide principle* anche se la società è solo formalmente residente in Italia in quanto ivi vi ha ubicato la sede legale, mentre magari tutta la sua attività e il suo centro decisionale sono situati all'estero⁷⁷.

Come si può facilmente già dedurre si tratta di un criterio che presenta un evidente limite: la sede legale può essere differente rispetto alla sede effettiva⁷⁸. Ciò si verifica in tutti quei casi in cui una società istituisca fittiziamente la propria sede legale in un Paese, prevalentemente a fiscalità privilegiata, mentre la sede effettiva, ossia il luogo in cui hanno concretamente svolgimento le attività amministrative e direttive, è in un altro. Proprio perché la sede legale e la sede effettiva possono non coincidere l'Amministrazione finanziaria si trova frequentemente ad individuare in un primo momento il dato meramente formale per poi dover approfondire la

tributaria, cit.; PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, in *Il fisco*, 2008, 24, 1-4297.

⁷⁶ L'accertamento della sede legale non richiede verifiche di tipo sostanziale come avviene invece per gli altri presupposti, anche perché l'indicazione della sede legale è resa obbligatoria dalla stessa legge. *Ibidem*.

⁷⁷ GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*), Torino, 2012.

⁷⁸ In tal senso interessante la posizione della Suprema Corte di Cassazione (Cass. pen., Sez. III, n. 7080 del 24 gennaio 2012), secondo cui "il riferimento alla sede legale è fondato su elementi economici e di fatto, in quanto lo Stato nel territorio del quale detta sede viene accertata ha interesse a tassare la società che agisce all'interno del suo sistema economico, ma tale criterio presenta evidenti limiti derivanti dalla circostanza che la sede legale può essere fittizia e non coincidere con quella effettiva". Inoltre la distinzione tra la sede effettiva e quella indicata nell'atto costitutivo è stata oggetto di analisi sia da parte della dottrina che della giurisprudenza⁷⁸. Quest'ultima si è espressa soprattutto in tema di notificazione ex art. 145 c.p.c. affermando in generale che, per quanto riguarda le persone giuridiche, se la sede legale è diversa da quella effettiva, ai sensi dell'art. 46 cod.civ., "i terzi possono considerare come sede anche quest'ultima, con conseguente validità della notifica ivi eseguita invece che presso la prima, vale a condizione che sia accertata l'esistenza di detta sede effettiva, in caso di contestazione gravando sul notificante il relativo onere probatorio". Pertanto, per i terzi la pubblicità della sede non è vincolante, potendo di fatto fare affidamento alternativamente ad entrambe le sedi, legale ed effettiva. Centro Elettronico di Documentazione (C.E.D.), massima a Cass. civ., Sez. VI, ord. n. 1248 del 18 gennaio 2017; Si veda in tal senso anche Cass. civ., Sez. V, sent. n. 27677 del 11 dicembre 2013; Cass. civ. Sez. V, sent., n. 3516 del 07 marzo 2012.

ricerca⁷⁹. Così nel caso in cui la sede legale non sia indicata ovvero sia indicata una sede legale estera, assumono rilievo gli ulteriori elementi individuati nella norma⁸⁰.

Si può ora comprendere maggiormente la ragione per cui in materia fiscale spesso non è sufficiente limitarsi alla mera verifica formale della sede legale, ma vi è la necessità di estendere l'analisi alla situazione di fatto per accertare l'esistenza di una sede effettiva. Proprio per tale ragione il legislatore tributario ha previsto, accanto al requisito formale, anche due requisiti sostanziali⁸¹.

Sostanzialmente coincidente con la nozione civilistica di "sede effettiva" è il primo presupposto sostanziale individuato dall'art. 73: la sede dell'amministrazione.

Quest'ultima è stata identificata dalla dottrina e dalla giurisprudenza come il luogo nel quale è concretamente esercitata la gestione amministrativa, dove vengono definiti gli indirizzi strategici dell'azienda, ossia il luogo in cui vengono promanati gli impulsi volitivi inerenti alla gestione unitaria di tutta l'attività sociale⁸².

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, cit.

⁸¹ In tal senso si veda anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006: "in particolare, la sede legale si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto e dà evidenza ad un elemento giuridico "formale". Diversamente, la localizzazione dell'oggetto principale o l'esistenza della sede dell'amministrazione devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono – talora – complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società o dell'ente con un determinato territorio, che può non corrispondere con quanto rappresentato nell'atto costitutivo o nello statuto".

⁸² PENNESI M., BENIGNI C., *Esterovestizione: la sede dell'amministrazione determina la residenza fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2012, 24, 1878; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; BARGAGLI M., *Residenza fiscale: rileva la sede di direzione effettiva*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, 2013, 3, 21; ID., *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esterovestizione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2017, 3, 11; FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit.; PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, cit.; MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, in *Corr. trib.*, 2008, 43, 3495. Inoltre un consolidato orientamento della Suprema Corte di Cassazione⁸² la identifica come "il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente". Cass. civ. Sez. III, sent., n. 3604 del 16 giugno 1984; Cass. civ. Sez. I, sent., n. 505 del 19 gennaio 1991; Cass. civ. Sez. I, sent., n. 4626 del 22 maggio 1990; Cass. civ. Sez. V, sent., n. 2869 del 07 febbraio 2013; Cass. civ. Sez. VI, ord., n. 6886 del 07 maggio 2012; Cass. civ. SS. UU., sent., n. 5527 del 17 maggio 1991; Cass. civ. Sez. III, sent., n. 2324 del 01 febbraio 2011; Cass. civ. Sez. VI, sent., n. 30748 del 21 dicembre 2017.

Dal punto di vista fiscale la sede dell'amministrazione può dunque essere fatta coincidere con il centro decisionale, cioè il luogo dove gli amministratori si riuniscono abitualmente per definire le strategie dell'impresa. Per individuare la sede dell'amministrazione è necessario quindi individuare il centro di direzione dell'impresa dal punto di vista sostanziale. Non si tratta infatti di identificare semplicemente dove sono situati gli uffici amministrativi o dove sono tenuti i registri contabili e i libri sociali o dove si svolge l'attività amministrativa in senso lato, ma occorre localizzare l'effettivo centro di direzione dell'impresa⁸³. La dottrina ad ogni modo fornisce degli indicatori utili, dal punto di vista sintomatico, per individuare la sede dell'amministrazione richiesta ai fini della determinazione della residenza fiscale⁸⁴. Ciò in ragione del fatto che non è sufficiente una verifica semplicemente formale per individuare l'esatta ubicazione dell'effettiva sede dell'amministrazione, ma è necessaria un'articolata e specifica indagine. Questo perché il concetto di sede dell'amministrazione individuato dal legislatore tributario per l'attribuzione al soggetto della qualifica di "residente" è di tipo

⁸³ Questa precisazione perché la sede dell'amministrazione può in un certo senso essere distinta in due differenti sedi, ovvero la sede dell'amministrazione *day to day* e la sede dell'amministrazione cosiddetta *place of effective management*. La prima fa riferimento alla sede in cui si svolgono le ordinarie attività di amministrazione della società, mentre la seconda è la sede in cui si realizzano le attività strategiche e di indirizzo⁸³. Naturalmente tale distinzione assume rilevanza in ragione delle dimensioni dell'impresa dal momento che alla crescita delle dimensioni aziendali si ha tendenzialmente un aumento del divario tra alta amministrazione e amministrazione *day to day*⁸³. Basti pensare ad una piccola impresa: solitamente vi è corrispondenza tra l'ufficio in cui si svolge l'ordinaria amministrazione e il centro decisionale, mentre quando un'impresa inizia ad essere strutturata e ad esempio ad aprire nuove filiali, generalmente si aprono anche nuovi uffici amministrativi *day to day* e si genera quindi il citato divario tra le due tipologie di sede amministrativa. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit., 302; PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, cit.; DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Cedam, Lavis (TN), 2012; MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, in *Corr. trib.*, 2008, 43, 3495.

⁸⁴ Si tratta ad esempio del luogo ove si svolgono le riunioni del consiglio di amministrazione; ovvero dove l'amministratore delegato e gli alti dirigenti usualmente svolgono le loro funzioni; o, ancora, del luogo in cui si svolgono le assemblee dei soci e dove vi è la redazione dei verbali; o dove si svolge l'attività amministrativa *day to day* della società; oppure dove si trova la sede centrale della società. In generale si fa riferimento al luogo in cui viene inviata e ricevuta la corrispondenza dalla quale emergano elementi idonei a dimostrare che la sede di direzione effettiva della società è localizzata sul territorio nazionale. BARGAGLI M., *Residenza fiscale: rileva la sede di direzione effettiva*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, 2013, 3, 21; ID. *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esteroinvestizione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2017, 3, 11; PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, in *Il fisco*, 2008, 24, 1-4297; DELLA VALLE E., *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 871 (commento alla normativa); CAGNONI D., D'UGO A., GERMANI A., *Riqualificazione in Italia della residenza di soggetti esteri: possibili strategie difensive*, in *Fisco*, 2016, 8, 753.

sostanziale, per cui per la sua corretta identificazione è richiesta la valutazione della situazione di fatto, reale ed effettiva⁸⁵.

Si può inoltre ritenere che la sede dell'amministrazione sia unica, nel senso che, in un dato momento temporale, per ogni società si può individuare un unico centro decisionale. Ad ogni modo ciò non esclude che la sede dell'amministrazione possa essere trasferita nel corso del tempo e se questa viene trasferita all'estero viene meno il presupposto per la tassazione sul reddito basata sul *worldwide principle*, dal momento che manca il requisito richiesto dall'art. 73 del Tuir⁸⁶.

Il presupposto della sede dell'amministrazione presenta tuttavia delle incertezze considerevoli, per cui può capitare che nel caso concreto non sia di così agevole individuazione. La norma per come è strutturata presenta degli spazi di manovra per ingannare l'amministrazione finanziaria: si tratta del cosiddetto fenomeno di esterovestizione⁸⁷.

⁸⁵ Già nel passato orientamenti giurisprudenziali hanno evidenziato l'importanza della situazione fattuale e, di conseguenza, la necessità di analisi di tipo sostanziale in merito alla sede dell'amministrazione. In tal senso si veda Cass. civ. Sez. III, sent., n. 4172 del 10 dicembre 1974 secondo cui *“quando si tratta di stabilire se una società costituita all'estero [...] e debba perciò essere assoggettata alla legge italiana il giudice deve condurre la propria indagine sulla situazione sostanziale ed effettiva, senza limitarsi a quella formale e apparente”*. Nello stesso senso Cass. civ. Sez. lavoro, sent., n. 5359 del 04 ottobre 1988 che ribadisce l'importanza di un'indagine circa la situazione concreta, affermando che la sede dell'amministrazione si colloca nel *“luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente”*. Si veda inoltre PARPIGLIA M., SERINO M., *La “sede dell'amministrazione” nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, cit.; GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, cit.; BARGAGLI M., *Residenza fiscale: rileva la sede di direzione effettiva*, cit.; ID. *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esterovestizione*, in cit.

⁸⁶ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit., 304; PARPIGLIA M., SERINO M., *La “sede dell'amministrazione” nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, cit.;

⁸⁷ Tale fenomeno si sostanzia nella localizzazione fittizia della residenza fiscale in Paesi o territori diversi dallo Stato italiano, prevalentemente caratterizzati da un livello di imposizione favorevole, al fine di ottenere un risparmio fiscale. Questa tecnica è spesso utilizzata nella pianificazione fiscale dei gruppi societari e rende l'attività di accertamento del fisco ardua e dispendiosa. Per evitare ciò il legislatore tributario ha previsto un'inversione dell'onere probatorio, che generalmente ricade sull'amministrazione. Ciò è avvenuto a seguito dell'introduzione nell'art. 73 del Tuir dei commi 5-bis e 5-ter ad opera dell'art. 35, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248. La disposizione di cui al primo comma ha carattere procedurale e serve appunto a far ricadere l'onere probatorio sul contribuente. Infatti la disposizione in esame inserisce una presunzione legale in base alla quale *“si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel*

Oltre a detto fenomeno di ampia portata vi sono delle ulteriori incertezze che non sono tuttavia ancora state risolte. Si pensi ad esempio al caso in cui gli amministratori dimostrino di essersi recati nella sede sociale estera per deliberare e poi rientrare successivamente in Italia. Oppure alle circostanze derivanti dall'avvento delle nuove tecnologie di comunicazione, per cui spesso accade che gli amministratori o i soci non si riuniscano fisicamente in un luogo fisico, ma svolgano i loro incontri e le loro riunioni mediante forme di videoconferenza⁸⁸.

Quanto all'ultimo requisito alternativo richiesto dall'art. 73 del Tuir, l'oggetto principale dell'attività, un orientamento dottrinale⁸⁹ e giurisprudenziale⁹⁰ tende a considerarlo come un criterio che si applica residuamente, nel senso che esso viene indagato solamente qualora sia la sede legale che quella amministrativa non siano localizzate in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta. Questa visione è stata tuttavia fortemente criticata e si accoglie qui la tesi secondo cui il legislatore non intendesse dargli una connotazione residuale, ma piuttosto paritaria, dal momento che i requisiti individuati sono collegati dalla disgiuntiva "o" e non vi è

territorio dello Stato". In altre parole, si considera esistente nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, la sede dell'amministrazione della società o dell'ente non residente, che detengono partecipazioni di controllo in società o enti residenti in Italia o che le gestiscono e sempre che si verifichino alternativamente le seguenti condizioni: la società o l'ente non residente è controllato, anche indirettamente, da società o enti residenti; o la società o l'ente non residente è amministrato da un consiglio di amministrazione o da un altro organo di gestione composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia.

Dal momento che si tratta di due circostanze alternative, è sufficiente il verificarsi di una sola di esse affinché il soggetto venga considerato come residente e sottoposto a tassazione sui redditi ovunque prodotti, salvo naturalmente la prova contraria fornita dalla società.

Relativamente al comma 5-ter dell'art. 73 del Tuir, esso stabilisce il momento temporale di validità della presunzione relativa contenuta nel comma precedente. In particolare, "*ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato*"⁸⁷. THIONE M., BARGAGLI M., *Esterovestizione: elusione o evasione?*, in *Il fisco*, 2013, 41, 1-6381; DELLA VALLE E., *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 871 (commento alla normativa); BRUNO E., VALENTE A., *Un caso di esterovestizione fittizia*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., IPSOA, 2016; PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, cit.; GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, cit.; BARGAGLI M., *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esterovestizione*, in cit.

⁸⁸ DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, cit.; MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, in *Corr. trib.*, 2008, 43, 3495.

⁸⁹ GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, cit.

⁹⁰ Cass. civ. Sez. III pen., sent., n. 26728 del 25 giugno 2015 che dichiara espressamente "*Il criterio dell'oggetto principale dell'attività ha natura residuale*".

alcun riferimento all'ordine di indagine o rilevanza dei citati criteri, che di fatto sono posti al medesimo piano⁹¹.

L'oggetto principale va indagato innanzitutto nella legge, nell'atto costitutivo e nello statuto qualora rispettino le formalità definite dalla legge stessa⁹². In mancanza delle indicazioni o del rispetto della formalità contenute nel comma 4 dell'articolo, l'oggetto principale della società deve essere determinato con riferimento all'attività effettivamente esercitata nel territorio italiano⁹³. Si può quindi affermare che per l'individuazione dell'oggetto principale la legge rimandi ad un requisito formale, dato dall'individuazione dello stesso tramite l'attività prevista nell'atto costitutivo o nello statuto. Inoltre la stessa legge rimanda anche ad un criterio di tipo sostanziale, il quale prevede l'indagine dell'attività effettivamente esercitata dall'impresa ed è proprio grazie a quest'ultima considerazione che il presupposto dell'"oggetto principale" mantiene la sua connotazione sostanziale⁹⁴.

Ad ogni modo dal lessico della disposizione si evince che il legislatore intendesse l'oggetto principale come quell'attività essenziale o prevalentemente svolta nel concreto dalla società al fine di raggiungere il proprio scopo sociale, pertanto la connessione con il territorio dello Stato va ricercata nel luogo in cui viene di fatto svolta l'attività della società, a prescindere dalla sede legale o dell'amministrazione. L'indagine dunque circa il luogo in cui si localizza l'oggetto principale deve essere svolta sulla situazione di fatto e su dove l'attività si svolge concretamente, superando dunque il mero aspetto formale, per cui ciò che è indicato nello

⁹¹ DELLA VALLE E., *Residenza e stabile organizzazione*, cit. Nello stesso senso la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, n. 1 del 2008, vol. 3, secondo cui *“si ritiene unanimemente che i citati criteri siano alternativi e non classificabili secondo un ordine gerarchico di priorità, sicchè, al fine di individuare la residenza ai fini fiscali di una società in Italia, è sufficiente accertare la ricorrenza di uno solo dei criteri di collegamento individuati dalla legge [...]”*.

⁹² La definizione dell'oggetto principale dell'attività è fornita dallo stesso legislatore al comma 4 dell'art. 73, secondo il quale *“l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”*.

⁹³ L'articolo in esame afferma che *“in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti”*.

⁹⁴ VALENTE P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'identificazione della residenza fiscale delle società di D.P.R. 22-12-1986, n. 91*, in *Fisco*, 2010, 28 - parte 1, 4468 (commento alla normativa).

statuto o nell'atto costitutivo non sono determinanti, ma lo è l'attività esercitata effettivamente dalla società⁹⁵.

Dunque tra gli elementi da considerare ai fini della concreta identificazione dell'oggetto principale e quindi per la sua collocazione sul territorio nazionale si deve fare riferimento a tutti gli atti produttivi e negoziali, nonché ai rapporti economici che la società pone in essere con i terzi⁹⁶.

Il luogo di ubicazione dell'oggetto principale non necessariamente corrisponde con il luogo in cui si trovano i beni principali dell'impresa, ma rileva la necessità di una presenza in loco per la gestione delle attività della società e la natura stessa dei beni posseduti⁹⁷.

Può accadere inoltre che un'impresa eserciti la propria attività in diversi Stati. In questo caso si dovrà effettuare un'indagine sulla prevalenza, ovvero sulla principalità, tramite la verifica di parametri quantitativi per l'individuazione della sede dell'oggetto principale, come ad esempio il fatturato, il valore delle attività o il numero dei dipendenti⁹⁸. L'Amministrazione finanziaria dovrà così accertare la prevalenza dell'attività svolta nel territorio dello Stato italiano rispetto a

⁹⁵ A supporto di tale visione si è espresso anche il Comando Generale della Guardia di Finanza, secondo cui "si tratta, a ben vedere, di una definizione estremamente ampia, per circoscrivere la quale si ritiene in genere necessario prendere in considerazione lo svolgimento dell'attività per il cui esercizio la società è stata costituita, nonché gli atti produttivi e negoziali ed i rapporti economici che la stessa pone in essere con terzi". Così Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, n. 1 del 2008, vol. 3. Si veda inoltre *Ibidem*; GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, cit.; MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, cit. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

⁹⁶ A titolo esemplificativo ci si riferisce al luogo di svolgimento delle attività che hanno consentito la conclusione di atti e negozi; all'identità e alla residenza delle controparti degli atti e negozi conclusi; all'individuazione dei mercati sui quali sono stati negoziati i titoli di eventuali società partecipate, nonché all'ubicazione di tali società; alla localizzazione della effettiva gestione dei conti correnti e delle disponibilità finanziarie della società; alla localizzazione degli impianti produttivi e di stoccaggio; alla sede di ubicazione degli uffici amministrativi e contabili. GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, cit.; MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, cit. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; BARGAGLI M., *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esterovestizione*, in cit. VALENTE P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'identificazione della residenza fiscale delle società di D.P.R. 22-12-1986, n. 91*, cit.; Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, n. 1 del 2008, vol. 3.

⁹⁷ LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit. 1128.; BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; VALENTE P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'identificazione della residenza fiscale delle società di D.P.R. 22-12-1986, n. 91*, cit.

⁹⁸ GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, cit.; MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, cit. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit. 1128.; VALENTE P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'identificazione della residenza fiscale delle società di D.P.R. 22-12-1986, n. 91*, cit.

quella svolta all'estero con riferimento al *core business* dell'impresa. Ciò assume particolare rilevanza con riferimento alle società di mero godimento, caratterizzate dalla carenza di una vera e propria attività operativa, quali ad esempio le società patrimoniali o le *holding* di gestione delle partecipazioni. Può accadere difatti che una *holding* residente all'estero detenga partecipazioni solamente in varie società italiane, in questo caso è necessario verificare se la *holding* non residente possa essere qualificata come soggetto residente in ragione della detenzione di sole partecipazioni unicamente in controllate italiane. Si ritiene tuttavia che non bisogna confondere l'attività della *holding* con quella delle partecipate e con la collocazione dei beni di quest'ultime⁹⁹. In particolare “*nel caso di società di gestione di partecipazioni, anche in presenza di società holding meramente passive che si limitano al possesso statico delle partecipazioni al fine di goderne i relativi frutti (holding «statiche»), pertanto prive di quelle strutture dirette ad esercitare quell'attività finanziaria, nel senso di direzione e coordinamento delle partecipate e/o di svolgimento nei loro confronti di prestazioni ausiliarie, propria delle holding «dinamiche», la residenza fiscale non potrà basarsi sulla mera residenza della società partecipata*”¹⁰⁰.

⁹⁹ MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, cit. BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit. 1128.; VALENTE P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'identificazione della residenza fiscale delle società di D.P.R. 22-12-1986, n. 91*, cit.; BARGAGLI M., *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esteroinvestizione*, in cit.

¹⁰⁰ MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, cit.

1.4. La tassazione in Italia dei soggetti non residenti

Si è fin qui visto quali sono i criteri di collegamento previsti dal legislatore tributario per la qualifica di un soggetto come residente e quindi per la sua assoggettabilità a tassazione da parte dello Stato italiano sul reddito ovunque prodotto, secondo il principio di tassazione mondiale. È stato inoltre osservato precedentemente che i soggetti non residenti devono pagare le imposte sul reddito prodotto in Italia sulla base del principio di tassazione alla fonte, ma è stata altresì sottolineata la necessità dell'esistenza di un criterio di collegamento con il territorio dello Stato.

A tal proposito l'art. 23 del Tuir, rubricato "*applicazione dell'imposta ai non residenti*" contiene la descrizione dei criteri di collegamento territoriale delle singole categorie di reddito sui quali lo Stato italiano fonda le proprie pretese impositive verso i soggetti non residenti. Tale disposizione si sviluppa in due commi: il primo¹⁰¹ individua un criterio di collegamento territoriale per ogni categoria di reddito di cui all'art. 6 del Tuir¹⁰² a cui si aggiungono i redditi

¹⁰¹ In base al primo comma dell'articolo in esame "*Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:*

a) i redditi fondiari;

b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;

c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50;

d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;

e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;

f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché' le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione: 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute; 2) delle plusvalenze di cui alla lettera c-ter) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché' da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; 3) dei redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;

g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti".

¹⁰² L'art. 6 del Tuir individua le seguenti categorie di reddito: "*I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie:*

a) redditi fondiari;

b) redditi di capitale;

da partecipazione¹⁰³, mentre il secondo comma introduce una presunzione assoluta e stabilisce, con riferimento a specifiche componenti reddituali, quando queste debbano considerarsi prodotte nel territorio dello Stato indipendentemente da quanto disposto dal primo comma¹⁰⁴. Inoltre per ogni categoria di reddito la disposizione rinvia, direttamente o implicitamente, alle norme del Tuir che disciplinano la categoria di reddito trattata¹⁰⁵.

Ad ogni modo i criteri di collegamento contenuti nell'articolo in esame si possono raggruppare in tre macro tipologie¹⁰⁶:

- a) il luogo in cui sono localizzati i beni;
- b) il luogo di svolgimento dell'attività;
- c) il luogo in cui risiede il soggetto che eroga il reddito.

Con riguardo alla prima categoria elencata, l'ubicazione dei beni che partecipano alla produzione di reddito assumono rilevanza fiscale in Italia principalmente con riguardo ai redditi

c) redditi di lavoro dipendente;

d) redditi di lavoro autonomo;

e) redditi di impresa;

f) redditi diversi”.

¹⁰³ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, cit.

¹⁰⁴ Il secondo comma infatti reca: “*indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere c), d), e) f) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti: a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e] del comma 1 dell'articolo 16; b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis), i) e l) del comma 1 dell'articolo 47; 78 c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico; d) i compensi corrisposti ad imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato*”.

¹⁰⁵ GARBARINO C., *Tassazione dei soggetti non residenti sui redditi prodotti in Italia, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2012.

¹⁰⁶ Così FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, cit.; CEPPELLINI P. – LUGANO R., *Testo Unico delle imposte sui redditi*, Il Sole 24 Ore, 2015.

fondari¹⁰⁷ e ai redditi diversi derivanti da beni che si trovano nel territorio dello Stato¹⁰⁸ e le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti¹⁰⁹

Quanto alla seconda categoria, ossia il luogo di svolgimento dell'attività, ci si riferisce all'attività d'impresa e lavorativa, che sia di lavoro autonomo o subordinato. In particolare, seguendo questa impostazione, si considerano prodotti in Italia e quindi ivi sottoposti ad

¹⁰⁷ i redditi fondiari (Art. 23, comma 1, lett. a), del Tuir) sono definiti dal legislatore all'art. 25 del Testo Unico come quei redditi inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio italiano, che sono e devono essere iscritti, con attribuzione della rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano. Pertanto, per considerarsi produttivi di reddito fondiario, i terreni e fabbricati devono rispettare due presupposti: la localizzazione nel territorio dello Stato e l'iscrizione, o iscrivibilità, al catasto¹⁰⁷. Questa tipologia di reddito si considera tassata alla fonte proprio in ragione dello stretto legame con il territorio italiano e proprio per questa ragione viene assoggettata ad imposizione indipendentemente dalle caratteristiche del soggetto estero¹⁰⁷. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, X ed., Cedam, Padova, 2014; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit.;

¹⁰⁸ Fanno parte di questa categoria ad esempio i terreni e i fabbricati che non possiedono i requisiti richiesti dalla categoria dei redditi fondiari e quindi dall'articolo 25 del Tuir. In generale possono rientrare tra i redditi diversi quei terreni o fabbricati situati all'estero o che non sono iscritti al catasto. Ad ogni modo nel caso di specie il legislatore fa riferimento ai beni localizzati nel territorio dello Stato, che è appunto il collegamento territoriale e che quindi deve essere presente. Tra i redditi diversi si possono comprendere anche quelli di natura finanziaria. A tal proposito la circolare del Ministero delle Finanze Dipartimento Entrate n. 207/E del 26 ottobre 1999 stabilisce che *"il termine "beni" deve intendersi riferito anche ai titoli di natura azionaria ed obbligazionaria. Pertanto, per i titoli diversi da quelli rappresentativi di una partecipazione in società residenti, ai fini di individuarne il regime impositivo, occorre verificare se gli stessi si trovino o meno nel territorio dello Stato, mentre sono da considerare rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti di soggetti non residenti le cessioni di partecipazioni in società residenti (ad eccezione di quelle espressamente escluse dalla norma) a prescindere dalla circostanza che i titoli o i diritti rappresentativi della partecipazione si trovino nel territorio dello Stato"*. In altri termini per determinare il regime impositivo dei titoli diversi da quelli derivanti dalle partecipazioni in società residenti, si deve verificare se essi si trovano nel territorio italiano.

¹⁰⁹ Il legislatore per l'individuazione dei redditi assimilati rimanda all'art. 50, comma 1, lett. a) e b), per cui tra i redditi assimilati sono compresi i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca nonché le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato. Le plusvalenze invece sono da considerarsi imponibili in Italia, salvo alcune eccezioni previste dal legislatore, indipendentemente dal fatto che i titoli o i diritti rappresentativi della partecipazione si trovino nel territorio dello Stato. L'art. 23, comma 1, lett. f), del Tuir, prevede infatti che non si considerano prodotti in Italia i redditi derivanti dalle plusvalenze che emergono dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate in società residenti negoziate in mercati regolamentati ovunque detenute; le plusvalenze diverse da quelle indicate alla lettera c) e c-bis) dell'articolo 67 del Tuir, che derivano dalla cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti; e i redditi di cui alle lettere c-quater) e c-quinquies) dell'articolo 67 derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati. CEPPELLINI P. – LUGANO R., *Testo Unico delle imposte sui redditi*, cit.

imposizione: i redditi da lavoro dipendente, i redditi assimilati¹¹⁰ e i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo quando la prestazione lavorativa è svolta nel territorio italiano; i redditi diversi che provengono da attività svolte in Italia¹¹¹ e i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate in Italia mediante stabili organizzazioni. Relativamente a queste ultime vi è un doppio presupposto: territoriale ed organizzativo. Quanto al primo, il legislatore prevede che assumano rilevanza quelle attività che sono svolte nel territorio dello Stato, mentre per quanto concerne l'organizzazione, il soggetto estero deve esercitare l'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione in Italia, in assenza della quale il reddito non può, in linea generale, essere assoggettato ad imposizione.

L'ultima categoria analizzata è quella che individua il criterio di collegamento per la tassazione dei soggetti non residenti nel luogo in cui risiede il soggetto che eroga il reddito. La residenza del soggetto che eroga il reddito è condizione per considerare prodotti nel territorio dello Stato i redditi di capitale corrisposti ai non residenti dallo Stato, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ma comunque situate nel territorio dello Stato¹¹². Sono inoltre inclusi in questa categoria le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le

¹¹⁰ Il legislatore per l'individuazione dei redditi assimilati rimanda all'art. 50, comma 1, lett. a) e b), per cui tra i redditi assimilati sono compresi i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca nonché le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato.

¹¹¹ Tra questi si possono comprendere ad esempio i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente, oppure dall'assunzione di obblighi di "fare, non fare e permettere" FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit.

¹¹² Sono esclusi da tale disposizione i redditi derivanti dagli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali¹¹². Inoltre, in determinate situazioni, è previsto un regime di esenzione, ad esempio quando il percettore del reddito è residente in uno Stato che consente uno scambio adeguato di informazioni. Si sottolinea inoltre che sulla base dell'art. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, tali redditi di capitale, compresi quelli realizzati nell'esercizio di attività commerciale senza stabile organizzazione in Italia, sono assoggettati, in via generale, a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. In tal senso si veda anche la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 89/E del 25 settembre 2012, la quale aggiunge anche che "L'articolo 26, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede, infatti, l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 12,50 per cento (misura elevata al 20 per cento per effetto dell'unificazione delle aliquote di cui al decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, con riferimento ai proventi divenuti esigibili a decorrere dal 1° gennaio 2012) sui redditi di capitale corrisposti a soggetti non residenti. Tale ritenuta è applicata anche sui proventi conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale".

indennità di lavoro¹¹³ e dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente¹¹⁴ e altre tipologie di reddito¹¹⁵.

Accanto al citato articolo 23 del Testo Unico, il legislatore ha introdotto, al Capo IV del Testo Unico, una serie di disposizioni riguardanti specificatamente le società e gli enti commerciali non residenti: si tratta degli artt. 151 e seguenti del Tuir.

In particolare, al primo comma dell'art. 151 il legislatore fiscale riprende, per quanto riguarda i soggetti non residenti, il principio di territorialità e quindi di tassazione del reddito nello Stato della fonte¹¹⁶. Il comma 2 dell'articolo in esame chiarisce inoltre, rimandando al già esaminato

¹¹³ Si ricomprendono qui le indennità per la fine del rapporto di lavoro dipendente, per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone, per la cessazione da funzioni notarili e, infine, le indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva.

¹¹⁴ Ci si riferisce ad esempio le borse di studio, agli assegni, ai premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale; alle somme percepite in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni o altri enti; alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie, alla partecipazione a collegi e commissioni, ai gettoni di presenza o agli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato e le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato, costituite a titolo oneroso, diverse da quelle aventi funzione previdenziale e così via.

¹¹⁵ I compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico; o I compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato.

¹¹⁶ CEPPELLINI P. – LUGANO R., *Testo Unico delle imposte sui redditi*, cit.; LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, cit. Si sottolinea inoltre che tale articolo è stato oggetto di modifica sostanziale da parte dell'art. 7, comma 1, lett. a), del D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147. L'attuale versione recita *“Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 73 è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.*

2. Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'articolo 23.

3. Tali redditi, ad eccezione dei redditi d'impresa di cui all'articolo 23, comma 1, lettera e), ai quali si applicano le disposizioni di cui al successivo articolo 152, concorrono a formare il reddito complessivo e sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano. Dal reddito complessivo si deducono gli oneri indicati all'articolo 10, comma 1, lettere a) e g). In caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi del presente articolo, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso. Si applicano le disposizioni dell'articolo 101, comma 6.

4. Dall'imposta lorda si detrae fino alla concorrenza del suo ammontare un importo pari al diciannove per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), hbis), i), ibis), e iquater) del comma 1, dell'articolo 15. In caso di rimborso di oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta, per il periodo nel quale la

art. 23 del Tuir, che le società ed enti non residenti sono tassabili in Italia solo per i redditi ivi prodotti ed individuati appunto sulla base dell'art. 23, per cui valgono le considerazioni fatte precedentemente¹¹⁷.

Per quanto concerne la determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti dotati di una stabile organizzazione, essa segue le medesime modalità previste per i soggetti residenti. L'art. 152, comma 1, infatti afferma che *“per le società e gli enti commerciali con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili, e secondo le disposizioni della Sezione I, del Capo II, del Titolo II, sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche, salva quella della emissione di strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati di qualsiasi Stato membro dell'Unione europea ovvero diffusi tra il pubblico di cui all'articolo 116 testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58”*.

La disposizione prevede pertanto che per le società ed enti commerciali non residenti il reddito della stabile organizzazione è determinato sulla base degli utili e delle perdite riferibili alla stabile organizzazione stessa sulla base delle norme previste per i soggetti passivi Ires residenti.

Occorre sottolineare fin da subito la centralità del concetto di stabile organizzazione, il quale assume un ruolo fondamentale quale criterio di collegamento ai fini della tassazione delle società non residenti. Quando infatti un'impresa possiede nel territorio italiano una stabile organizzazione allora sarà assoggettata ad imposizione in Italia, ovvero nel luogo in cui si trova la “fonte” del reddito. Sebbene tale nozione venga ampiamente approfondita nel prossimo Capitolo, con riferimento alle imposte sul reddito, è necessario evidenziarne fin d'ora la sua centrale importanza, dal momento che è solamente sul concetto di stabile organizzazione che le multinazionali digitali assolvono (anche se in misura irrisoria) agli obblighi impositivi in Italia.

società o l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al diciannove per cento dell'onere rimborsato.

5. Per le società commerciali di tipo diverso da quelli regolati nel codice civile si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3”.

¹¹⁷ Si aggiunge solamente che anche in questo caso vengono esclusi i redditi esenti da imposta, nonché quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Così art. 151, comma 1, del Tuir.

1.5. La territorialità nell'imposta sul valore aggiunto (cenni)

Quanto finora trattato fa riferimento alle imposte sul reddito. Occorre tuttavia sottolineare che la territorialità non opera solamente in tale ambito, ma è un concetto essenziale anche per quanto riguarda le operazioni IVA, dal momento che anche il consumo, e non solo il reddito, è tassabile solo se territorialmente qualificato.

La territorialità dell'IVA è collocata agli artt. 7 ss. del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il legislatore in questo caso è molto attento nel definire che cosa si intende per “territorio dello Stato”¹¹⁸, per “territorio della Comunità”¹¹⁹ e per “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato”¹²⁰.

Oltre a fornire dette definizioni il legislatore si occupa di circoscrivere la territorialità in tema di cessioni di beni e prestazioni di servizi. Innanzitutto occorre precisare che sono soggette ad imposizione in Italia le operazioni effettuate nel territorio dello Stato. Quanto alle cessioni di beni esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato e quindi rilevanti ai fini IVA quando i beni sono ceduti in Italia. Per determinare dunque la territorialità si deve fare riferimento, salvo specifiche deroghe, al luogo in cui si trova il bene nel momento in cui viene effettuata la transazione¹²¹.

Per le prestazioni di servizi è invece necessario operare una distinzione in funzione del committente: se il committente agisce nell'esercizio di un'attività d'impresa (B2B) allora per determinare la territorialità si dovrà fare riferimento al luogo di stabilimento del committente.

¹¹⁸ Il territorio dello Stato viene identificato con quel territorio in cui è esercitata la sovranità della Repubblica Italiana. Da questo territorio, per espressa previsione normativa, sono esclusi i comuni di Livigno e Campione d'Italia e le acque italiane del Lago di Lugano.

¹¹⁹ Per territorio della Comunità si intende quello corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, anche qui con alcune esclusioni normative.

¹²⁰ Per “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato” si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero limitatamente, però, alle operazioni da essa rese o ricevute. Inoltre per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

¹²¹ VANZ G., *L'imposta sul valore aggiunto negli scambi commerciali internazionali*, in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2016; BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit.; PORTALE R., *Imposta sul valore aggiunto*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011.

Nel caso invece in cui il committente è un consumatore (B2C) allora la territorialità dev'essere determinata con riguardo al luogo dove è stabilito il prestatore del servizio¹²².

Anche in tema Iva assume rilevanza il concetto di stabile organizzazione, sia per quanto riguarda la cessione di beni che la prestazione di servizi¹²³. Questo perché nella sovra citata definizione di “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato” è compresa anche la stabile organizzazione nello Stato di un soggetto estero. Similmente alle imposte sul reddito la stabile organizzazione può identificare in “*una sede fissa di affari mediante la quale un'impresa non residente esercita un'attività economica sul territorio dello Stato, ponendo in essere atti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*”¹²⁴. È interessante notare che prima del Regolamento UE 15 marzo 2011, n.282 la normativa interna, così come quella europea, non contenevano una definizione di stabile organizzazione ai fini IVA¹²⁵. Successivamente l'art. 11 del citato Regolamento ne circoscrive l'ambito: “*la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione [...] caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*”. Pertanto, l'essere in possesso di un numero di Partita IVA non è sufficiente per considerare esistente una stabile organizzazione¹²⁶.

La giurisprudenza si è più volte espressa in tema di stabile organizzazione IVA, delimitandone l'ambito. In particolare la Corte di Cassazione ha chiarito che essa va ricercata in un centro di attività stabile, ossia “*in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere*

¹²² *Ibidem.*

¹²³ Con riferimento alle prestazioni di servizi occorre precisare che nella disciplina IVA la stabile organizzazione assume quale criterio di collegamento con il territorio dello Stato un ruolo secondario, poiché viene utilizzato solamente laddove il criterio della sede si riveli inadeguato. DELLA VALLE E., MASPES P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, 12, 942.

¹²⁴ BARGAGLI M., *I rapporti tra casa madre e stabile organizzazione ai fini IVA*, in *L'IVA*, 2017, 3, 20.

¹²⁵ PEIROLO M., *La stabile organizzazione IVA nel regolamento di esecuzione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2012, 2. Diverso l'orientamento che aveva espresso la Corte di Cassazione (Cass. civ. Sez. V Ord., n. 21380 del 30 novembre 2012) secondo cui, per ragioni logico-giuridiche esiste una presunzione di esistenza di una stabile organizzazione qualora un soggetto abbia fatto richiesta di attribuzione di una partita IVA italiana. Si tratta ad ogni modo di una presunzione relativa, per cui il soggetto può fornire prova contraria in merito alla mancanza degli elementi che qualificano una stabile organizzazione.

¹²⁶ *Ibidem.*

*meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di know how)*¹²⁷. Ai fini IVA affinché si qualifichi una stabile organizzazione nel territorio italiano è possibile riferirsi sia alle norme interne che a quelle internazionali, ma soprattutto è necessaria la dimostrazione della presenza di una struttura dotata di capitale umano e tecnico¹²⁸.

¹²⁷ Cass. civ. Sez. V, Sent., n. 12237 del 18 maggio 2018.

¹²⁸ GALLIO F., nota a sentenza, in *Fisco*, 2018, 24, 2376.

CAPITOLO 2

LE MULTINAZIONALI DIGITALI: TRA BENEFICI FISCALI E TASSAZIONE

2.1. Il *business* delle compagnie digitali

La disciplina delineata nel capitolo precedente e attualmente in vigore nell'ordinamento italiano è stata oggetto di varie modifiche da parte del legislatore fiscale in ragione dell'evolversi della situazione di riferimento. Nel corso degli anni infatti le imprese hanno conosciuto una forte evoluzione strutturale e di business, passando dal modello di impresa tradizionale (c.d. *country specific*)¹²⁹ ad un modello di impresa transnazionale¹³⁰. Quest'ultimo si contraddistingue da un certo grado di globalizzazione, coordinamento ed influenza reciproca tra le diverse entità appartenenti al medesimo gruppo¹³¹. Sebbene queste società siano giuridicamente distinte, dal punto di vista economico esse rappresentano di fatto un'unica grande impresa sovranazionale, la quale, operando a cavallo tra più giurisdizioni, può ricercare una maggiore competitività sfruttando i diversi ordinamenti in cui operano le singole entità del gruppo¹³². Ciò ha evidenti conseguenze anche dal punto di vista fiscale, per cui queste imprese costruiscono spesso una pianificazione fiscale aggressiva, spostando materia imponibile in Paesi a regime fiscale più favorevole al fine di ridurre i propri costi complessivi¹³³.

L'impresa transnazionale si sostanzia quindi, dal punto di vista fiscale, come un unico contribuente globale e proprio per questo risulta restrittiva la circoscrizione della sua politica

¹²⁹ Si tratta di imprese strutturate dal punto di vista territoriale, dove ad ogni entità è affidato una parallela parte del business circoscritta territorialmente. Così ASSONIME, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, in *Note e Studi*, documento n. 17/2016.

¹³⁰ GALGANO F., *Globalizzazione e conglomerazione*, in *Contr. e impr.* 2006, 1, 73; ASSONIME, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, op.cit.; AVOLIO D., *Il modello di "impresa globale": effetti sulle contestazioni di esteroinvestizione e stabile organizzazione "occulta"*, in *Fisco*, 2017, 6, 550.

¹³¹ FERRONI B., *Imprese multinazionali e cooperative compliance*, in *Fisco*, 2017, 3, 207.

¹³² SALVINI O., *La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 67; FERRONI B., *Imprese multinazionali e cooperative compliance*, cit.; ASSONIME, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, cit..

¹³³ SALVINI O., *La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS*, cit.

fiscale nell'ambito territoriale in cui opera ogni singola entità¹³⁴. Appare pertanto evidente come sia necessario un dialogo tra i vari Stati in cui operano queste imprese "globali" al fine di evitare i possibili spostamenti di ricchezza e l'emersione di reddito imponibile in Paesi a fiscalità privilegiata¹³⁵, nonché al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione o non imposizione. Assumono quindi una notevole importanza le convenzioni stipulate dai diversi Stati al fine di disciplinare il sistema impositivo nel suo complesso.

L'importanza di una visione globale del contribuente appare ancora più marcata nel contesto dell'economia digitale, che ha modificato sostanzialmente i modelli economici di riferimento e, di conseguenza, anche quelli fiscali. Il fenomeno della digitalizzazione è infatti considerato uno degli sviluppi economici più importanti dai tempi della rivoluzione industriale¹³⁶.

Per quanto riguarda i modelli di business, le principali sfide fiscali nell'economia digitale derivano dalla rilevanza decrescente di una presenza fisica nei vari Paesi e dalla crescente importanza della mobilità dei beni immateriali¹³⁷.

Si tratta spesso di imprese che possono mancare di un qualsiasi collegamento fisico con il territorio di uno Stato e quindi caratterizzate da un *business* strettamente immateriale. Già si è avuto modo di vedere come la riunione degli amministratori tramite videoconferenza potesse mettere in seria discussione il tradizionale concetto di sede dell'amministrazione e potesse quindi far venire meno quel criterio di collegamento con lo Stato italiano che consentisse a quella determinata società di essere soggetto passivo Ires per i redditi ovunque prodotti. I tradizionali sistemi impositivi, che da tempo mostrano delle lacune con riferimento alla

¹³⁴ AVOLIO D., *Il modello di "impresa globale": effetti sulle contestazioni di esteroinvestizione e stabile organizzazione "occulta"*, cit.

¹³⁵ Queste strategie e strutture fiscali sebbene siano lecite dal punto di vista formale e in accordo con i principi fiscali, causano una riduzione della base imponibile in determinati Paesi, in contrasto con lo spirito della legge. Così VALENTE P., *Tax planning aggressivo: il rapporto OCSE "Addressing base erosion and profit shifting"*, in *Fisco*, 2013, 12, 1802; Sullo stesso punto anche AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Riv. trim. dir. Trib.*, 2015, 1, 3; VALENTE P., *Base Erosion e Profit shifting L'Action plan dell'OCSE*, in *Fisco*, 2013, 37, 1. GALLO F., *Per le società la sfida di un fisco globale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 3, 1187; OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Parigi, 2013, disponibile al sito internet: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

¹³⁶ OLBERT M., SPENGEL C., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, in *World Tax Journal*, Febbraio 2017, 01, int 4.

¹³⁷ *Ibidem*. Per un esempio sulla mobilità dei beni immateriali si rimanda al Cap. 2, Par. 2.3, pag. 72 ss.

pianificazione fiscale aggressiva delle imprese più tradizionali¹³⁸, dal lato della *digital economy* appaiono ancora più inadeguati.

L'importanza di queste considerazioni è dovuta anche ai volumi che sono implicati in tali ragionamenti. Secondo uno studio dell'OCSE il numero di utenti internet adulti nei Paesi appartenenti a tale organizzazione è aumentato notevolmente, passando da una percentuale inferiore al 60% nel 2005 a circa l'80% nel 2013. L'incidenza è ancora più ampia per i giovani, che raggiungono una percentuale del 95%¹³⁹. Si tratta tuttavia di un valore medio che non rappresenta le divergenze tra i Paesi: alcuni Stati, come Lussemburgo, Paesi Bassi, Paesi del Nord dell'Europa e Svizzera, hanno una maggior diffusione dell'uso di internet nella popolazione rispetto ad altri, tra cui Grecia, Italia, Messico e Turchia. Un altro importante dato è che circa il 60% degli utenti frequenta i social networks, inoltre circa la metà della popolazione dei Paesi OCSE acquista prodotti e servizi on-line¹⁴⁰.

Anche dal lato delle imprese vi è una larga diffusione di internet: nell'area OCSE, durante il 2013 quasi l'80% delle imprese disponeva di un sito internet o di una home page e più del 20% ha venduto i propri prodotti on-line¹⁴¹.

Oltre a ciò molte imprese sono quasi completamente digitalizzate. Si pensi in questo caso ai cosiddetti “giganti del web” che basano il loro intero business sulle piattaforme digitali. Il concetto di economia digitale è più ampio rispetto quello di commercio elettronico, per cui è importante esaminare i nuovi modelli di business che adottano questo tipo di imprese. Si possono così suddividere tre categorie di business, come riportato in tabella:

¹³⁸ Si noti a tal proposito i contrasti alla cosiddetta stabile organizzazione occulta, oppure all'attenzione posta alla disciplina sul *transfer price* sia a livello nazionale che internazionale, di cui da ultimo il lavoro dell'OCSE sul progetto anti BEPS, acronimo di *Base Erosion and Profit Shifting*.

¹³⁹ OECD, *Measuring the Digital Economy*, OECD Publishing, Parigi, April 2014, disponibile al sito https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/measuring-the-digital-economy_9789264221796-en.

¹⁴⁰ Si pensi che nel Regno Unito, in Germania e in Danimarca oltre l'80% delle persone adulte ha effettuato acquisti on-line. Così OECD, *Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Parigi, October 2017, disponibile al sito https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017_9789264276284-en, secondo cui “Over 95% of 16-24 year-olds in the OECD used the Internet in 2016 compared to less than 63% of 65-74 year-olds”.

¹⁴¹ OECD, *Measuring the Digital Economy*, OECD Publishing, Parigi, April 2014, disponibile al sito https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/measuring-the-digital-economy_9789264221796-en

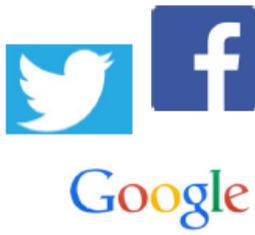
<p>Business «tradizionale»: commercio online di beni e servizi</p> 	<p>Business «ibrido»: fornitura di «piattaforme» digitali per commercio online e sharing economy</p> 	<p>Business innovativo: sfruttamento economico di dati forniti dagli utenti</p> 
---	---	--

Tabella 2.1: Categorie di business. Fonte: GARBARINI C., *La tassazione della digital economy tra stabile organizzazione e web tax: il contesto internazionale* (atti del convegno “Tra stabile organizzazione e web tax stato dell’arte e prospettive”, svolto presso l’Università Bocconi) Milano, 8 maggio 2018.

La prima categoria fa riferimento ad un modello di business più tradizionale, corrispondente essenzialmente al commercio elettronico, per il quale internet è uno strumento finalizzato alla vendita di beni e/o servizi.

Il secondo modello di business fa riferimento invece ad imprese che creano piattaforme per consentire ad altre imprese di vendere beni e/o servizi ai consumatori. In questo caso il consumatore si collega al sito internet, ad esempio Trivago.com, che indirizza l’utente ad un’altra piattaforma oppure al sito dell’hotel il quale vende il servizio. Il fatto medesimo di creare una piattaforma digitale per consentire questo scambio di beni e/o servizi è esso stesso fonte di guadagno, in quanto la stessa potrebbe richiedere una percentuale sulla vendita. Viene quindi ricompresa in questa categoria quella che molti chiamano *sharing economy*¹⁴².

La terza è la categoria più innovativa, in cui imprese sostanzialmente forniscono servizi gratuiti agli utenti, come avviene nel caso dei social network o nell’utilizzo di motori di ricerca. Tra le altre cose, la gratuità del servizio consente a queste imprese di incrementare il numero di utenti, che costituiscono il loro valore aggiunto. Infatti attraverso le loro piattaforme queste società

¹⁴² Per *sharing economy* si intende l’economia collaborativa o della condivisione, la quale costruisce un “nuovo modello di contatto sia economico che culturale, capace di promuovere forme di consumo consapevole che razionalizzando le risorse favorisce lo scambio di beni e servizi, anziché fondarsi sull’acquisto così come avviene nell’economia tradizionale. La digital economy ed i social network hanno diffuso il fenomeno, ampliandone a dismisura potenzialità ed accessibilità” Così LIBERATORE G., *Verso una disciplina della sharing economy*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2017, 2, 5. Tra la *sharing economy* sono compresi ad esempio il *car sharing*, l’*house sharing*.

sono in grado di acquisire un consistente numero di dati ed informazioni. Queste ultime apparentemente non hanno valore, ma sono in grado di captare le preferenze degli utenti, che possono quindi essere usate per vendere degli spazi pubblicitari mirati o anche per una rivendita stessa dei dati raccolti¹⁴³

Le imprese che operano in questi business sono costantemente in crescita come si può notare nella tabella seguente, la quale evidenzia, a livello mondiale, una notevole crescita del fatturato delle imprese digitali rispetto a quello delle imprese che operano in altri settori¹⁴⁴:

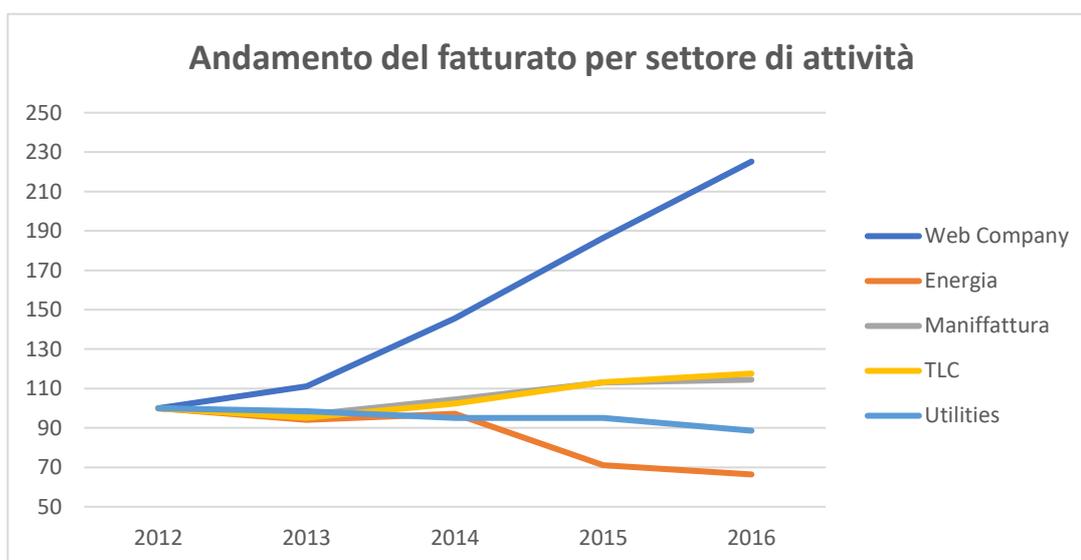


Grafico 2.1: Andamento del fatturato per settore di attività (anno base 2012). Fonte: Ricerche & Studi S.p.a. area studi Mediobanca, *Software & Web Companies (2012-2017)*, Milano, 14 novembre 2017, disponibile al sito internet <https://www.mbres.it/it/publications/dati-cumulativi-di-imprese-multinazionali>¹⁴⁵.

¹⁴³ A prova del valore che possono avere i dati forniti dagli utenti si rimanda al fatto noto come “*scandalo Cambridge Analytica*”, dove alcuni hanno sostenuto che questi dati siano stati utilizzati nella campagna elettorale di Donald Trump nel 2016.

¹⁴⁴ In particolare, tra il 2012 e il 2016 le *Web Company* hanno incrementato il loro fatturato del 125,2%, mentre le imprese manifatturieri del 14,5%, le TLC del 17,6%, mentre le imprese operanti nel settore energetico e nelle utilities hanno segnato una contrazione del fatturato rispettivamente del 23,6% e dell’11,4%. In tal senso Ricerche & Studi S.p.a. area studi Mediobanca, *Software & Web Companies (2012-2017)*, Milano, 14 novembre 2017, disponibile al sito internet <https://www.mbres.it/it/publications/dati-cumulativi-di-imprese-multinazionali>.

¹⁴⁵ Si sottolinea che nel grafico tra le *Web Company* non è compresa Apple, sebbene molti la considerino un’impresa digitale. Questo perché nello studio in quanto oltre la metà dei ricavi deriva da componenti hardware.

In particolare le cosiddette “*Big Five*” dell’*hi-tech*, ossia Alphabet (più comunemente conosciuta come Google), Apple, Facebook, Amazon e Microsoft stanno conoscendo una costante crescita economica. Al fine di comprendere quest’ultima appieno verranno successivamente riportati i dati relativi ai bilanci 2017 e le principali caratteristiche del business delle singole aziende¹⁴⁶.

Amazon: è un’impresa statunitense leader nel commercio elettronico. Nel 2017 ha realizzato un giro d’affari di 177,87 miliardi di dollari, di cui 106,11 miliardi nel Nord America, per un reddito operativo di 2,84 miliardi. Oltre al commercio elettronico Amazon offre anche servizi cloud e di contenuti riservati agli utenti Prime. Fuori dal Nord America la strategia del colosso americano non punta tanto alla redditività, quanto alla ricerca di nuova clientela e alla creazione di una struttura tecnologico-logistica per supportare la crescita e i servizi, anche finanziari.

Facebook: è uno dei più conosciuti social network a livello mondiale. Nel 2017 ha fatturato 40,65 miliardi di dollari, di cui il 88% sono proventi pubblicitari. Il modello di business della società è infatti basato sulle inserzioni pubblicitarie. Questo perché il social network è in grado di acquisire una serie di dati interessanti e di valore, che può usare per vendere della pubblicità mirata.

Alphabet: la holding che controlla Google ha raggiunto 110,85 miliardi di dollari di fatturato nel 2017. Anche qui gran parte dei ricavi derivano da inserzioni pubblicitarie (circa l’86%), molte delle quali derivano dal canale video YouTube. Tuttavia la società sta investendo molto in altre fonti di reddito, come il cloud o le componenti hardware.

Microsoft: ha realizzato nel 2017 ricavi pari a 89,95 miliardi di dollari. Di questi 30,44 derivano del “Productivity and Business Processes” (da Office 365 fino a LinkedIn); 38,7 miliardi sono generati dal “More personal computing” (ad esempio licenze su Windows e l’Xbox) mentre i rimanenti 27,4 miliardi riguardano il mondo cloud.

Apple: la nota società di Cupertino ha avuto nel 2017 un giro d’affari di 229,23 miliardi di dollari. La quota più consistente deriva dalla vendita di iPhone (più del 60%). L’azienda, oltre ad altri dispositivi, offre anche dei servizi e contenuti digitali, che vanno dalla piattaforma iTunes ad Apple care fino ad Apple Pay.

¹⁴⁶ CARLINI V., *La fabbrica dei soldi dei Big Tech americani che in Borsa valgono 3.541 miliardi di dollari*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 aprile 2018, pag. 3.

La seguente tabella, in cui vengono riportati i dati relativi alle principali web companies nell'anno 2016, evidenzia la forte redditività di queste società: se si osserva ad esempio Facebook, si nota che esso ha un rapporto reddito su fatturato addirittura del 37%. Ad ogni modo confrontando le maggiori 22 società la media non scende sotto il 14%.

	Fatturato	Reddito netto	Redditività delle vendite
Apple	204,6	43,342	21,2%
Alphabet	85,6	18,478	21,6%
Microsoft	80,9	15,936	19,7%
Facebook	26,2	9,693	37,0%
Oracle	35,8	8,856	24,7%
Tencent holding	20,8	5,614	27,0%
SAP	22,1	3,646	16,5%
Amazon	129	2,249	1,7%
The Princline Group	10,2	2,025	19,9%
Paypal holings	10,3	1,329	12,9%

*Tabella 2.2: Valori economici delle principali web companies nel 2016 (dati in miliardi di euro). Fonte: elaborazione dati Ricerche & Studi S.p.a. area studi Mediobanca, *Software & Web Companies (2012-2017)*, Milano, 14 novembre 2017, disponibile al sito internet <https://www.mbres.it/it/publications/dati-cumulativi-di-imprese-multinazionali>*

Indubbiamente una simile redditività deriva in parte anche dalla pianificazione fiscale aggressiva¹⁴⁷. Infatti si stima che nel 2016 quasi due terzi dell'utile ante imposte è stato tassato in Paesi a fiscalità privilegiata, per un beneficio fiscale che nel periodo da gennaio 2012 a dicembre 2016 si stima essere circa quarantasei miliardi di euro. Per una visione più chiara del fenomeno si riportano nelle tabelle di seguito i valori relativi al beneficio fiscale 2016 e ai *tax rate*:

¹⁴⁷ BACACHE-BEAUVALLET M., BLOCH F., *Special issure on taxation in the digital economy*, in *Journal of Public Economy Theory*, Febbraio 2018, Vol. 20, Issure 1, 5-8.

	Beneficio Fiscale 2016
Apple	5.296
Microsoft	3.635
Alphabet	2.521
Facebook	1.520
Oracle	1.218
Tencent holding	846
The Princline Group	359
SAP	105
Paypal holings	359

Tabella 2.3: Beneficio fiscale. Fonte: Ricerche & Studi S.p.a. area studi Mediobanca, *Software & Web Companies (2012-2017)*, Milano, 14 novembre 2017, disponibile al sito internet <https://www.mbres.it/it/publications/dati-cumulativi-di-imprese-multinazionali>

Società	Paese estero*	Quota % dell'utile ante imposte soggetta a tassazione estera (2016)	Tax rate USA/DE	Tax rate effettivo	=> Tax rate nei Paesi esteri
Facebook (US)	Irlanda, Singapore	49,1	35%	18%	1%
Alphabet (US)	Irlanda	50,2	35%	19%	4%
PayPal Holdings (US)	Lussemburgo, Singapore	121,0**	35%	14%	6%
Activision Blizzard (US)	Paesi Bassi	79,4	35%	13%	7%
Adobe Systems (US)	Irlanda, Paesi Bassi, Singapore, Svizzera	43,8	35%	18%	9%
Expedia (US)	Lussemburgo, Paesi Bassi, Singapore, Svizzera	117,0**	35%	20%	10%
Netflix (US)	Paesi Bassi	27,6	35%	28%	11%
Microsoft (US)	Irlanda, Lussemburgo, Singapore, Porto Rico	101,6**	35%	15%	11%
Oracle (US)	Irlanda	69,3	35%	19%	12%
Automatic Data Processing (US)	Paesi Bassi	9,2	35%	33%	15%
The Priceline Group (US)	Paesi Bassi, Singapore	136,2**	35%	21%	17%
eBay (US)	Lussemburgo, Svizzera	58,1	35%	27%	21%
SAP (DE)	Paesi Bassi, Svizzera	36,1	26%	25%	23%
Apple (US)	Irlanda	67,0	35%	26%	21%

Tabella 2.4: Tax rate di riferimento per le principali società¹⁴⁸. Fonte: elaborazione dati Ricerche & Studi S.p.a. area studi Mediobanca, *Software & Web Companies (2012-2017)*, Milano, 14 novembre 2017, disponibile al sito internet <https://www.mres.it/it/publications/dati-cumulativi-di-imprese-multinazionali>

¹⁴⁸ * Per Paese estero si intende il Paese in cui la società opera tramite controllate e dove la pressione tributaria è inferiore a quella del Paese della capogruppo.

** In usa registra una perdita ante imposte.

La scarsa imposizione alla quale sono soggette queste società deriva anzitutto dall'inadeguatezza dei sistemi impositivi tradizionali, che furono pensati con riferimento alle imprese tradizionali e non si adeguano bene a questi nuovi modelli di business. Si pensi ad esempio al modello italiano che è stato delineato nel capitolo precedente, per queste aziende è estremamente semplice non realizzare i presupposti ai fini dell'imposizione sul reddito, che si fondano su concetti strettamente legati alla fisicità.

Naturalmente con ciò non si intende affermare che questi "colossi del web" non paghino le imposte anche nel nostro Paese, ma solamente che queste cifre possono dirsi irrisorie in relazione al business delle società in esame. Tale imposizione trova il suo fondamento nel concetto di stabile organizzazione, per cui, prima di procedere con l'analisi, appare opportuno un breve approfondimento a riguardo.

2.2. Il concetto di stabile organizzazione

L'Italia, come gli altri Paesi, sono liberi di individuare i criteri di collegamento rilevanti al fine dell'attribuzione della residenza fiscale delle società e della tassazione dei soggetti non residenti che producono reddito nel territorio dello Stato¹⁴⁹. Quanto a quest'ultimo punto si è già avuto modo di vedere nel capitolo precedente come la nozione di stabile organizzazione assuma un ruolo centrale al fine di sottoporre a tassazione in Italia il reddito prodotto in un determinato Stato. Naturalmente ogni Paese cerca di definire dei criteri di collegamento che consentano di attrarre a tassazione il maggior reddito possibile, causando spesso problemi di doppia imposizione. Tali problemi, come accennato in precedenza, vengono di norma risolti tramite le convenzioni tra gli Stati, le quali solitamente si ispirano al modello convenzionale dell'OCSE. Proprio uno dei punti centrali di quest'ultimo è la nozione di stabile organizzazione, a cui è dedicato l'intero art. 5 del modello convenzionale.

Il concetto di stabile organizzazione è prettamente fiscale e proviene da una lunga evoluzione normativa ed interpretativa sviluppatasi in ambito internazionale¹⁵⁰. Esso indica la presenza in un Paese di un'impresa non residente, a cui è attribuita autonomia fiscale ai fini delle imposte sul reddito, sebbene si tratti sostanzialmente in una diramazione della società su un territorio estero. Difatti la stabile organizzazione non rappresenta il contribuente vero e proprio, che è il soggetto estero, ma un elemento spaziale del presupposto posto in capo a quest'ultimo¹⁵¹.

In altre parole, essa *“rappresenta la “soglia minima” su cui si poggia la ripartizione “convenzionale” del potere impositivo tra Stato della fonte (dei redditi) e Stato della residenza (dell'impresa); una volta integrata tale “soglia minima”, lo Stato della fonte è legittimato a tassare i redditi ivi prodotti dall'impresa non residente”*¹⁵². Sulla base dell'art. 7 del modello di convenzione OCSE i redditi d'impresa sono sottoposti a tassazione nello Stato di

¹⁴⁹ DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, cit.

¹⁵⁰ *Ibidem*. Si pensi che il concetto di *permanent establishment* (stabile organizzazione) fu coniato per la prima volta dalla Società delle Nazioni nel 1927. Così AVOLIO D., *La stabile organizzazione: profili definitivi*, in MAYR S., SANTACROCE B., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, IPSOA, Vicenza, 2016, 14 ss.; FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 99.

¹⁵¹ DELLA VALLE E., *Residenza e stabile organizzazione*, cit.

¹⁵² AVOLIO D., *La stabile organizzazione: profili definitivi*, cit.

residenza¹⁵³, tranne nel caso in cui la società realizzi reddito in un altro Stato contraente tramite una stabile organizzazione presente nello stesso. In tal caso, il diritto di assoggettare a imposizione i redditi da essa realizzati è posto in capo allo Stato della fonte e, al fine di evitare la doppia imposizione, il Paese di residenza, ad esempio, concederà al contribuente un credito d'imposta pari all'ammontare di imposta pagata nello Stato della fonte¹⁵⁴. La stabile organizzazione assume quindi un ruolo centrale nella ripartizione della potestà impositiva tra lo Stato della fonte e quello di residenza.

Come è già stato visto nel capitolo precedente¹⁵⁵, il legislatore italiano accoglie questo principio generale nell'ordinamento interno, stabilendo all'art. 23, comma 1, del Testo Unico che i redditi d'impresa prodotti nel territorio italiano da un soggetto estero possono essere assoggettati a tassazione esclusivamente se detto soggetto abbia in Italia una stabile organizzazione. Quest'ultima nozione è stata introdotta dal legislatore nell'ordinamento interno solo nel 2004, anno di introduzione dell'Ires: prima in Italia nessuna legge ne conteneva una definizione. Occorre precisare che comunque la nozione oggetto di studio era preventivamente stata recepita nell'ordinamento italiano ad opera della prassi e della giurisprudenza. La definizione di stabile

¹⁵³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, 21 novembre 2017, OECD Publishing, disponibile al sito internet http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en all'art. tratta il tema della residenza a livello convenzionale. Seguendo il testo normativo si nota come questo riprenda molto le nozioni già approfondite nel capitolo precedente con riferimento alla disciplina italiana. Infatti secondo il Modello OCSE si considera residente in uno Stato contraente ogni persona che, in virtù delle leggi di quello Stato, è soggetta ad imposizione nello stesso Stato in base al suo domicilio, residenza, sede del management, o ogni altro criterio di natura analoga (Il comma primo riporta letteralmente “*For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein*”). Si noti quindi come anche in questo caso vi è una centralità del luogo di domicilio, residenza e sede dell'amministrazione, dove quest'ultimo criterio fa riferimento, come nell'ordinamento italiano, al luogo in cui si svolge effettivamente l'attività direttiva dell'impresa, al luogo quindi in cui vengono prese le decisioni strategiche e di conduzione dell'impresa. Per approfondimenti si veda VALENTE P., *Il nuovo modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, in *Fisco*, 2018, 6, 557 (commento alla normativa); MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires: giurisprudenza e normativa convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2008, 45, 3648; D'ABRUZZO G., *Residenza fiscale: l'OCSE fa chiarezza*, in *A&F*, 2001, 22, 19; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, cit.

¹⁵⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, cit., all'art. 7 recita infatti al primo comma “*The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment*”.

¹⁵⁵ Cap. 1, Par. 1.4, pag. 40 ss.

organizzazione fornita dal legislatore italiano accoglieva in larga misura quella data dal Modello OCSE¹⁵⁶.

L'art. 5 del Modello OCSE contiene una definizione articolata di stabile organizzazione, descrivendola come “*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”¹⁵⁷, ossia una sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività. Il medesimo articolo, al secondo comma, include tra le fattispecie che possono costituire una stabile organizzazione: una sede di direzione, una succursale, un ufficio, un'officina, un laboratorio, un luogo di estrazione di risorse naturali come olio o gas o petrolio oppure una cava¹⁵⁸. Mentre, sulla base del comma 4:

- sono esclusi i beni o le merci appartenenti all'impresa che sono immagazzinati ai soli fini di stoccaggio, esposizione o consegna oppure se essi sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- è esclusa l'istallazione utilizzata con la sola finalità di deposito, esposizione o consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa
- è escluso il mantenimento di una sede fissa di affari esclusivamente allo scopo di proseguire, per l'impresa, qualsiasi altra attività di carattere preparatorio o ausiliario;
- è escluso l'utilizzo di una sede fissa di affari ai soli fini pubblicitari o di fornire informazioni, di ricerca scientifica o attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario per l'impresa oppure se questa è utilizzata solamente per una combinazione delle attività precedenti¹⁵⁹.

¹⁵⁶ SFONDRINI A., *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., IPSOA, 2016, 1104 ss.

¹⁵⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, cit., art. 5, comma 1.

¹⁵⁸ Il comma in esame riporta “*a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources*”.

¹⁵⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, cit., art. 5, comma 4, riporta letteralmente “*Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include: a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise; b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery; c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise; d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of*

Si può a questo punto osservare come, sia nel caso della cosiddetta *positive list* che della *negative list*, si tratti di elementi strettamente legati alla fissità e alla materialità¹⁶⁰. Caratteristiche che si possono ritrovare anche nell'ordinamento italiano e, in particolare, nell'art. 162 del Tuir. Questa disposizione, oltretutto oggetto di importanti modifiche ad opera della Legge di Bilancio 2018¹⁶¹, riprende la definizione del citato Modello OCSE. L'articolo infatti riporta al primo comma la definizione di stabile organizzazione, qualificandola come “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”. Si tratta quasi della traduzione letterale di quanto contenuto nel modello convenzionale.

A riprova dell'allineamento tra le due discipline, il secondo comma dell'art. 162 del Testo Unico, proprio come il secondo comma del Modello OCSE, riporta una *positive list*: “L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:

a) una sede di direzione;

b) una succursale;

c) un ufficio;

d) un'officina;

e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali;

f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”. Fatta salva l'introduzione della lettera f-bis) le due disposizioni sono anche in questo caso pressoché identiche. Il ragionamento potrebbe così continuare per tutto l'articolo, sebbene vi siano

*purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise; e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character; f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character”. A riguardo si veda anche GARBARINO C., *Stabile organizzazione (nel diritto tributario)*, ad vocem, in *Dig. V, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2009.*

¹⁶⁰ GUARINO S., *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 9, 716.

¹⁶¹ L. 27 dicembre 2017, n. 205.

comunque delle differenze. Per una maggior comprensione del citato allineamento si riportano i testi a confronto nella seguente tabella:

Modello OCSE¹⁶²	Art. 162 del Tuir¹⁶³
<p><u>Co. 1:</u> For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.</p>	<p><u>Co.1:</u> [...] 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.</p>
<p><u>Co. 2:</u> The term "permanent establishment" includes especially:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources. 	<p><u>Co. 2:</u> L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali; f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.
<p><u>Co. 3:</u> A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.</p>	<p><u>Co. 3:</u> Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto</p>

¹⁶² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, 21 novembre 2017, OECD Publishing, disponibile al sito internet http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹⁶³ Articolo aggiornato alla Legge di Bilancio 2018 (art. 1, comma 1010, L. 27 dicembre 2017, n. 205).

	se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.
<p><u>Co. 4:</u> Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:</p> <p><i>a)</i> the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;</p> <p><i>b)</i> the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;</p> <p><i>c)</i> the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;</p> <p><i>d)</i> the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;</p> <p><i>e)</i> the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;</p> <p><i>f)</i> the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs <i>a)</i> to <i>e)</i>, provided that such activity or, in the case of subparagraph <i>f)</i>, the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.</p>	<p><u>Co. 4:</u> Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione “stabile organizzazione” non comprende:</p> <p><i>a)</i> l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;</p> <p><i>b)</i> la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;</p> <p><i>c)</i> la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;</p> <p><i>d)</i> la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;</p> <p><i>e)</i> la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;</p> <p><i>f)</i> la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da <i>a)</i> ad <i>e)</i>.</p>
-	<p><u>Co. 4-bis:</u> Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da <i>a)</i> a <i>e)</i> o, nei casi di cui alla lettera <i>f)</i>, l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario.</p>
<p><u>Co. 4.1:</u> Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same</p>	<p><u>Co. 5:</u> Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro</p>

<p>place or at another place in the same Contracting State and</p> <p>a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article,</p> <p>or</p> <p>b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.</p>	<p>luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.</p>
<p><u>Co.5:</u> Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are</p> <p>a) in the name of the enterprise, or</p> <p>b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or</p> <p>c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to</p>	<p><u>Co. 6:</u> Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4.</p>

<p>which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.</p>	
<p><u>Co. 6:</u> Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the firstmentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.</p>	<p><u>Co. 7:</u> Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese.</p>
<p><u>Co. 8:</u> For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.</p>	<p><u>Co. 7-bis:</u> Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.</p>
<p>-</p>	<p><u>Co. 8:</u> Nonostante quanto previsto dal comma 7, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per</p>

	mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.
<u>Co. 7:</u> The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.	<u>Co.9:</u> Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Tabella 2.5: Confronto tra l'art. 5 del Modello OCSE e l'art. 162 del Tuir

La dottrina è solita inoltre distinguere tra stabile organizzazione materiale e stabile organizzazione personale. La prima fa riferimento alla presenza di una struttura fissa, dotata di beni materiali e di personale, mediante la quale l'impresa estera svolge la propria attività economica nel territorio dello Stato. La stabile organizzazione personale, invece, si caratterizza per la presenza di un'attività negoziale abituale e non occasionale a favore dell'impresa estera posta in essere da agenti che possono concludere accordi negoziali vincolanti per l'impresa estera¹⁶⁴. Quest'ultima ipotesi ricorre non tanto nella conclusione di contratti in nome della società, quanto nel caso in cui un soggetto assuma un ruolo decisivo ai fini della conclusione dei contratti e la società estera non vi apporti sostanziali modifiche¹⁶⁵.

Vista la portata del presente lavoro la stabile organizzazione sarà ora oggetto di approfondimento solamente con riguardo a quegli aspetti che si collegano all'economia digitale.

¹⁶⁴ SALVINI O., *La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 67.

¹⁶⁵ AVOLIO D., *La stabile organizzazione: profili definitivi*, cit.

2.2.1. La stabile organizzazione nell'economia digitale

Le grandi imprese che basano il loro business sull'economia digitale sono tassate in Italia sulla base della loro presenza nel territorio dello Stato tramite una stabile organizzazione. Si è visto tuttavia che la stabile organizzazione è classicamente ancorata ad un'impostazione basata sulla fisicità, pertanto non è così semplice stabilire quando queste imprese integrino o meno i presupposti per essere tassate in Italia o, meglio, quando esse abbiano una stabile organizzazione nel territorio statale. Questo perché dette società spesso sono presenti in vari Stati in cui operano però senza avvalersi di quelle strutture che i criteri tradizionali qualificano come stabili organizzazioni¹⁶⁶.

Nel 2014 il Commentario OCSE¹⁶⁷ ha chiarito che il sito internet, inteso come una combinazione di software e dati elettronici, non rappresenta una stabile organizzazione poiché non costituisce una sede fissa d'affari¹⁶⁸, in quanto è per sua natura immateriale, dato che non vi sono strutture come locali o macchinari o attrezzature. Difatti il sito *web* è privo del requisito di fissità dal momento che è sprovvisto di una consistenza materiale¹⁶⁹.

Il collegamento con il territorio dello Stato si fondava quindi sul server. Quest'ultimo è costituito da un "*computer che mette a disposizione le proprie risorse per la gestione del traffico della rete*"¹⁷⁰. Il server è dunque indispensabile per qualsiasi operazione che avviene nel mondo digitale ed è essenziale per collegarsi ad un determinato sito internet. Dal momento che esso è indispensabile e che è l'unico elemento certo caratterizzato da un grado di materialità può ben qualificarsi come una sede fissa d'affari¹⁷¹. Per quanto riguarda la fissità, nel server

¹⁶⁶ TOMASSINI A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, in *Corr. trib.*, 2013, 19, 1498.

¹⁶⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, 15 luglio 2015, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

¹⁶⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, cit. reca infatti "*an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property*". Per approfondimenti si veda inoltre FRANSONI G., *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 2, 123.

¹⁶⁹ RICCI C., *Rapporti e contratti informatici: stabile organizzazione e tassazione delle imprese e delle società*, in FINOCCHIARO G., DELFINI F., *Diritto dell'informatica*, Utet Giuridica, Lavis, 2014, 1021 ss.; TOMASSINI A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, cit.

¹⁷⁰ AA.VV., *ECDL Il manuale, Syllabus 5.0*, Milano, Apogeo, Milano, 2011, 35.

¹⁷¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, cit., "*On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having*

non rileva la eventualità che questo possa essere spostato, ma il fatto che sia situato in un determinato luogo per un periodo di tempo sufficiente lungo da potersi considerare fisso¹⁷², dove la fissità rappresenta un certo grado di permanenza in un determinato luogo¹⁷³ e non il fatto di essere ancorato al suolo¹⁷⁴. Ciò è confermato anche dall'OCSE “[...] nel caso di un server, ciò che importa non è la possibilità di spostare il server, ma piuttosto se il server è effettivamente spostato. Per costituire una sede fissa d'affari il server dovrà essere situato in un determinato luogo per un periodo di tempo sufficiente per diventare fisso”¹⁷⁵.

Un'altra condizione necessaria affinché il server costituisca una stabile organizzazione è che quest'ultimo si trovi nella piena disponibilità dell'impresa e che le funzioni che vengono svolte attraverso il *server* siano significative ed essenziali per lo svolgimento dell'attività e non abbiano quindi carattere meramente ausiliario e preparatorio. Ad esempio per un'impresa che vende i propri prodotti tramite un sito internet il *server* localizzato in un Paese costituisce stabile organizzazione solamente nel caso in cui nello stesso Stato siano svolte anche attività tipiche della vendita, come la conclusione dei contratti con i clienti o la gestione dei pagamenti e delle consegne¹⁷⁶.

Può accadere tuttavia che l'impresa che gestisce il *server* non coincida con l'impresa che svolge la propria attività tramite il *web*. Attraverso infatti contratti di *web hosting*¹⁷⁷ l'*Internet service provider* (ISP)¹⁷⁸, mette a disposizione dell'impresa uno spazio di memoria sul *server* che

a physical location and such location may thus constitute a “fixed place of business” of the enterprise that operates that server”.

¹⁷² MARCONI M., *Il server come stabile organizzazione*, in *Fiscalità Internazionale*, 2007, 486 ss.

¹⁷³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, cit., par. 1 “*this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence*”.

¹⁷⁴ MELIS G., *Commercio elettronico nel diritto tributario, ad vocem*, in *Dig., Sez. comm.*, Giuffrè, Torino, 2008, 63-85.

¹⁷⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, cit. “*in case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed within the meaning of paragraph 1*”.

¹⁷⁶ GUARINO S., *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 9, 716; TOMASSINI A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, cit.; PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., *Ulteriori riflessioni sulla “web tax”: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?*, in *Dialoghi Tributarî*, 2015, 1, 121.

¹⁷⁷ Il contratto di *web hosting* è un contratto atipico, il quale ha ad oggetto la fornitura di servizi *web*. In particolare, un soggetto mette a disposizione di un altro soggetto uno spazio sul server.

¹⁷⁸ L'*internet service provider* (ISP) è il fornitore di servizi internet.

gestisce. A questo punto ci si potrebbe chiedere se l'ISP potrebbe rappresentare una stabile organizzazione personale. Ciò potrebbe avvenire tuttavia solamente nel caso in cui quest'ultimo si qualifichi come un agente delle imprese clienti, tuttavia di norma l'ISP non ha il potere di concludere contratti in nome e per conto dell'impresa cliente e pertanto non può considerarsi una sua stabile organizzazione. Nello stesso senso il *server* gestito dall'ISP non può costituire una stabile organizzazione dell'impresa cliente se il contratto di *web hosting* non attribuisce diritti di gestione diretta del *server*, dal momento che solo il server che si trovi nella piena disponibilità dell'impresa può qualificarsi come stabile organizzazione¹⁷⁹. D'altra parte però la gestione del *server* da parte dell'*Internet service provider* al fine di fornire servizi ai propri clienti rappresenta spesso l'attività principale di quest'ultimo e non può pertanto essere considerata una mera attività preparatoria o ausiliaria¹⁸⁰. In ragione di ciò se il server gestito dall'ISP è situato in uno Stato diverso da quello nel quale l'ISP è fiscalmente residente, esso potrà costituire una sua stabile organizzazione in tale altro Stato¹⁸¹.

Il nuovo Commentario OCSE al nuovo modello convenzionale¹⁸² apporta alcune novità rispetto al precedente, ma nell'ambito della stabile organizzazione nella *digital economy* l'approccio rimane invariato. Difatti, proprio come nella versione del 2014, “*an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment” as far as the software and data constituting that web site is concerned. On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a “fixed place of business” of the enterprise that operates that server*”.

¹⁷⁹ PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., *Ulteriori riflessioni sulla “web tax”: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?*, cit.; TOMASSINI A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, cit.; RICCI C., *Rapporti e contratti informatici: stabile organizzazione e tassazione delle imprese e delle società*, cit.; VALENTE P., *Commercio elettronico: aspetti fiscali*, in VALENTE P., IANNI G., ROCCATAGLIATA F., *Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in internet nella gestione d'impresa*, Ipsoa, Vicenza, 2015, 123 ss; SETTI S., *Web Tax transitoria: non per tutti*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2017, 28, 41.

¹⁸⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, cit.; MELIS G., *Commercio elettronico nel diritto tributario, ad vocem*, cit.

¹⁸¹ MELIS G., *Commercio elettronico nel diritto tributario, ad vocem*, cit.

¹⁸² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, 21 novembre 2017, OECD Publishing, disponibile al sito internet http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Prima dell'approvazione della legge di bilancio 2018 la normativa italiana accoglieva in un certo senso la posizione dell'OCSE.

In particolare la formulazione del vecchio comma 5 dell'art. 162 del Testo Unico comprendeva nella nozione di stabile organizzazione il *server*: “*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 e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*”. La disposizione lascia intendere che gli elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari non costituiscono una stabile organizzazione se vengono utilizzati per attività preparatorie o ausiliarie, come appunto la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. Di conseguenza se l'attività principale dell'impresa che dispone dell'attrezzatura in esame è proprio la trasmissione di dati e lo scambio di informazioni, allora si può configurare una stabile organizzazione¹⁸³. Questa posizione è stata confermata anche dall'Amministrazione finanziaria¹⁸⁴, la quale ha affermato “*ai fini della configurazione della stabile organizzazione è necessaria, infatti, la piena ed esclusiva disponibilità dell'apparecchiatura da parte del soggetto non residente per un periodo tale da configurare il presupposto della fissità e lo svolgimento attraverso di essa di attività ritenute principali nell'ambito dell'attività complessiva dell'impresa, restando esclusa la sussistenza della stabile organizzazione quando "l'attività della sede fissa nel suo insieme (...) abbia carattere preparatorio o ausiliare"*”. Inoltre, in accordo con il Commentario al Modello OCSE 2014, ha precisato che il server “*essendo dotato di una consistenza fisica, può configurare, in presenza di determinate circostanze, una sede fissa d'affari*”¹⁸⁵.

In estrema sintesi, l'impresa che utilizza i sistemi telematici per vendere i propri beni e servizi in un Paese diverso da quello di residenza viene ivi tassata sulla base del principio della fonte qualora nello Stato estero abbia la piena disponibilità del server attraverso il quale svolge la sua attività. Nel caso invece in cui uno di questi elementi venga a mancare, ad esempio perché vi è un contratto attraverso il quale l'impresa affitta uno spazio su un server nella disponibilità dell'Internet server provider per pubblicizzare i propri prodotti e servizi, in questo caso il server

¹⁸³ RICCI C., *Rapporti e contratti informatici: stabile organizzazione e tassazione delle imprese e delle società*, cit.; PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., *Ulteriori riflessioni sulla “web tax”: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?*, in cit.; TOMASSINI A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, cit.;

¹⁸⁴ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 119 del 28 maggio 2007.

¹⁸⁵ *Ibidem*.

non rappresenta una stabile organizzazione per l'impresa, ma potrebbe esserlo per l'ISP se quest'ultimo è residente in uno Stato estero e ha la piena disponibilità del *server*.

Si può ben comprendere come questo sistema impositivo sia inadeguato per attrarre a tassazione la maggior parte delle imprese digitali, che facilmente possono mettere in atto pianificazioni fiscali. Si pensi al caso in cui un'impresa residente in Spagna, luogo dove sono situati anche i server, quest'impresa mette a disposizione dei propri utenti italiani una piattaforma con contenuti digitali. In base alla definizione tradizionale non vi è alcuna stabile organizzazione in Italia e pertanto non vi è alcun criterio di collegamento identificato dal legislatore ai fini della tassazione sul reddito.

Per questi motivi l'Italia in questo ambito ha cercato di intervenire, con la legge di Stabilità 2018, introducendo delle importanti modifiche al concetto di stabile organizzazione nel Tuir. Prima di procedere tuttavia con l'analisi delle novità normative appare opportuno avere un quadro preciso delle strategie fiscali messe in atto dalle multinazionali del *web*.

2.3. Le strategie fiscali delle multinazionali del *web*

Le imprese che operano nel mercato digitale negli ultimi anni hanno conosciuto una notevole espansione¹⁸⁶, anche grazie alle proprie politiche fiscali, le quali sfruttano le caratteristiche intrinseche del loro business e le lacune normative in materia di tassazione dell'economia digitale per ottenere indubbi vantaggi fiscali. Si è visto infatti come la tassazione delle imprese è ancora fortemente ancorata alla materialità, che spesso è completamente assente in questo tipo di imprese. Infatti, quest'ultime sono caratterizzate da un alto grado di dematerializzazione e quindi possono facilmente evitare di avere una stabile organizzazione nel territorio di un determinato Stato e anche qualora questa venisse a configurarsi esse possono adottare varie tecniche di riorganizzazione societaria per ottenere un vantaggio fiscale¹⁸⁷.

La struttura di pianificazione fiscale comunemente adottata dalle principali multinazionali del *web*, quali Google, Apple, Amazon o Microsoft, è quella nota come “*Double Irish with a Dutch Sandwich*”. Si tratta di una struttura organizzativa complessa che consente di spostare materia imponibile in Paesi a bassa fiscalità, fenomeno conosciuto anche con l'espressione inglese “*profit shifting*”¹⁸⁸.

La pratica “*Double Irish with a Dutch Sandwich*” è realizzata dalle imprese attraverso la costituzione di un gruppo societario, in cui le varie entità sono localizzate geograficamente proprio per veicolare il reddito ed ottenere un'imposizione minima o addirittura nulla. Si tratta di una tecnica di pianificazione fiscale che nasce dalla combinazione del “*Double Irish*” e del “*Dutch Sandwich*”.

Queste grandi imprese sono formate tipicamente da una società con sede negli Stati Uniti¹⁸⁹, che ha il controllo diretto di una società costituita in Irlanda, ma fiscalmente residente in uno

¹⁸⁶ Per cui si rimanda al Par. 2.1, pag. 49 ss. del presente Capitolo.

¹⁸⁷ MICCIOLI G., *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, PM edizioni, 2016.

¹⁸⁸ Per *profit shifting* si intende la traslazione dei profitti da Paesi ad alta imposizione a Paesi a tassazione nulla o ridotta. Di fatto si tratta di una strategia che conduce all'erosione della base imponibile. Così SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO, *Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Nota breve n. 13, ottobre 2015, disponibile al sito internet <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>.

¹⁸⁹ La localizzazione della sede negli Stati Uniti (in modo particolare nella *Sylicon Valley*) dipende dal fatto che per molte delle cosiddette *Over the Top* (Google, Apple, Amazon, etc.) gli U.S.A. rappresentano il Paese natale.

Stato a fiscalità privilegiata in cui ha posto la propria sede direttiva. Si tratta in questo caso di società ibride, che possono avere una doppia residenza fiscale o addirittura esserne prive. La società statunitense cede alla controllata i diritti di sfruttamento economico della proprietà intellettuale e riceve in cambio un corrispettivo. La società irlandese quindi costituisce una nuova società, sempre in Irlanda, a cui concede in licenza, a fronte del pagamento delle *royalties* che in Irlanda scontano una ritenuta pari al 12,5%, i diritti di proprietà intellettuale ricevuti dalla controllante statunitense. Si tratta qui della pratica nota come “*Double Irish*”. Quest’ultima viene comunemente affiancata alla pratica “*Dutch Sandwich*” che interpone tra le due società irlandesi una società olandese. In questo caso la holding irlandese concede in licenza i diritti di proprietà intellettuale alla società con sede nei Paesi Bassi, la quale pagherà su questi delle *royalties*, che in base alla normativa olandese godono della quasi totale esenzione. La società olandese quindi concede nuovamente in licenza gli stessi diritti all’altra società irlandese sempre a fronte del pagamento di *royalties* non soggette ad imposizione. In questi casi il risparmio di imposta è consentito tramite lo sfruttamento delle norme convenzionali contro le doppie imposizioni tra i citati Paesi. In tal modo il reddito prodotto nei vari Stati europei viene trasferito alla società irlandese sotto forma di ricavi per servizi pubblicitari verso le altre società localizzate nei diversi Paesi, che fungerebbero da intermediari e per questo ricevono delle provvigioni. Queste ultime sono tassate nei vari Paesi europei sulla base del principio di tassazione nello Stato della fonte. Si tratta tuttavia di un’imposizione minima dal momento che la maggior parte del reddito viene trasferito alla società irlandese e quindi sconta le imposte in Irlanda, con un’aliquota nettamente inferiore rispetto a quella vigente negli altri Paesi. Inoltre, il reddito della società irlandese viene calcolato al netto delle *royalties* che essa paga alla società olandese. La funzione della costituzione di una società nei Paesi Bassi consente di evitare il pagamento della ritenuta alla fonte: l’ordinamento olandese prevede infatti che detta ritenuta sulle *royalties* non sia pagata nei trasferimenti tra Stati europei. I Paesi Bassi invece applicano una ritenuta alla fonte solamente sul differenziale tra *royalties* in entrata e quelle in uscita. La società olandese quindi paga *royalties* alla holding irlandese residente nel paradiso fiscale¹⁹⁰.

¹⁹⁰ RICCI C., *Rapporti e contratti informatici: stabile organizzazione e tassazione delle imprese e delle società*, in FINOCCHIARO G., DELFINI F., *Diritto dell’informatica*, Utet Giuridica, Lavis, 2014, 1021 ss; VALENTE P., *Commercio elettronico: aspetti fiscali*, in VALENTE P., IANNI G., ROCCATAGLIATA F., *Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in internet nella gestione d’impresa*, Ipsoa, Vicenza, 2015, 123 ss.

La struttura è schematizzata nella seguente immagine:

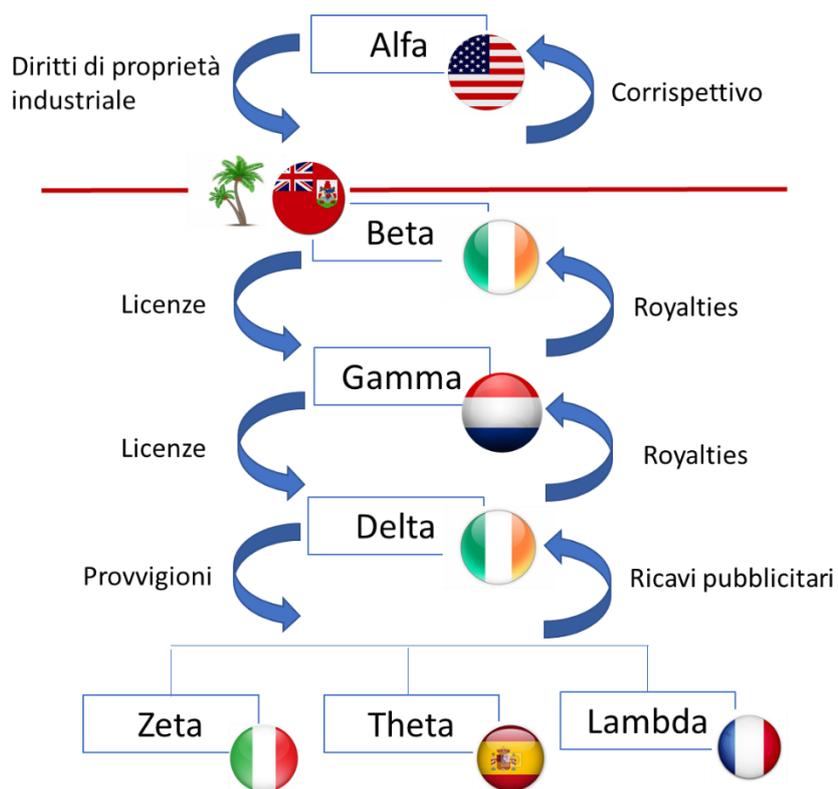


Figura 2.1: Double Irish with a Douch Sandwich

Nella pagine seguente si può notare (*Figura 2.2*) come questa sia una pratica accolta anche da Google:

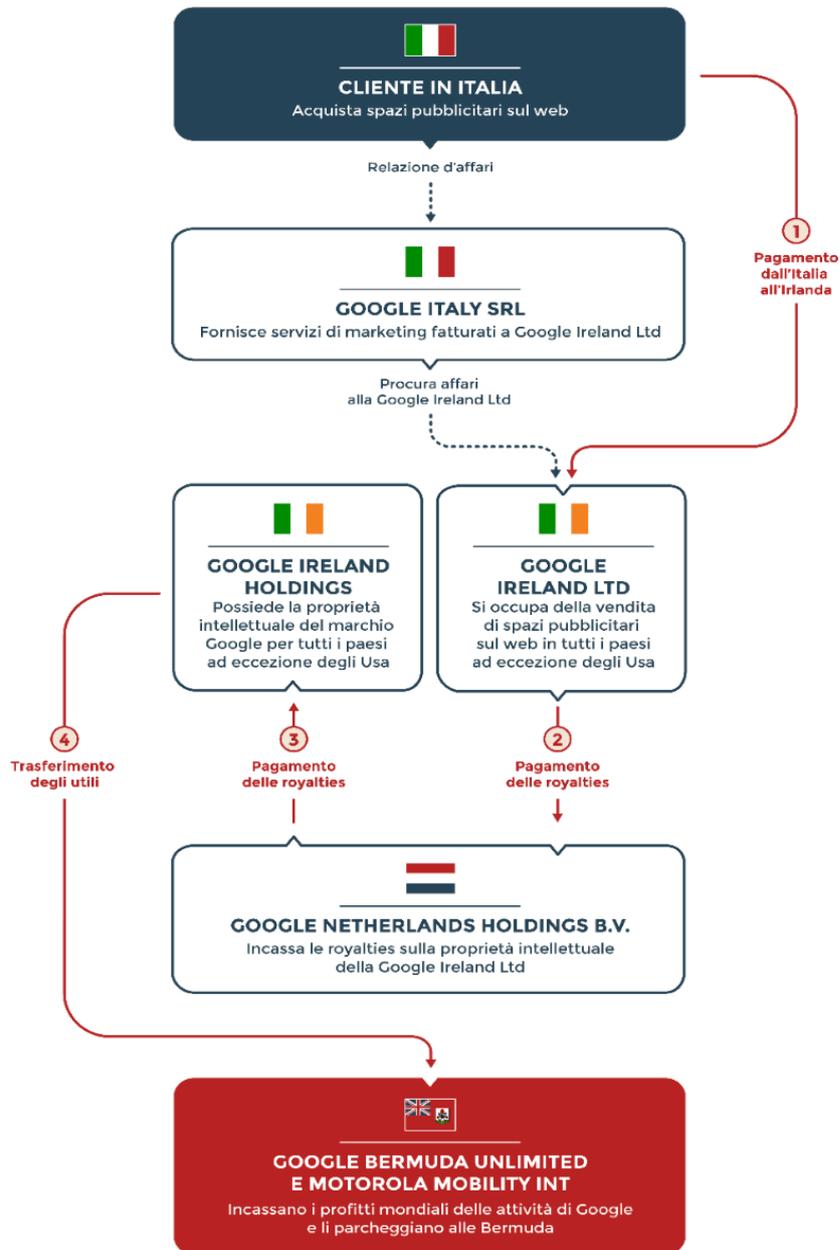


Figura 2.2: Struttura fiscale di Google. Fonte: MINCUZZI A., *Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 maggio 2017, disponibile al sito internet <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-27/google-fa-pace-il-fisco-italiano-paghera-306-milioni-euro-184747.shtml?uuiid=AEjqONCB>

2.3.1 Il caso Apple

Di particolare interesse è il cosiddetto caso Apple. La società americana Apple Inc. ha basato la sua pianificazione fiscale *offshore* su una particolare struttura societaria, che ha il suo centro in Irlanda. Apple Inc. ha costituito una *holding* irlandese di cui detiene la totalità delle partecipazioni, la Apple Operations International, la quale controlla l'irlandese Apple Operations Europe, che controlla un'altra società irlandese, la Apple Sales International¹⁹¹. La struttura organizzativa offshore di Apple è riportata nell'immagine che segue:

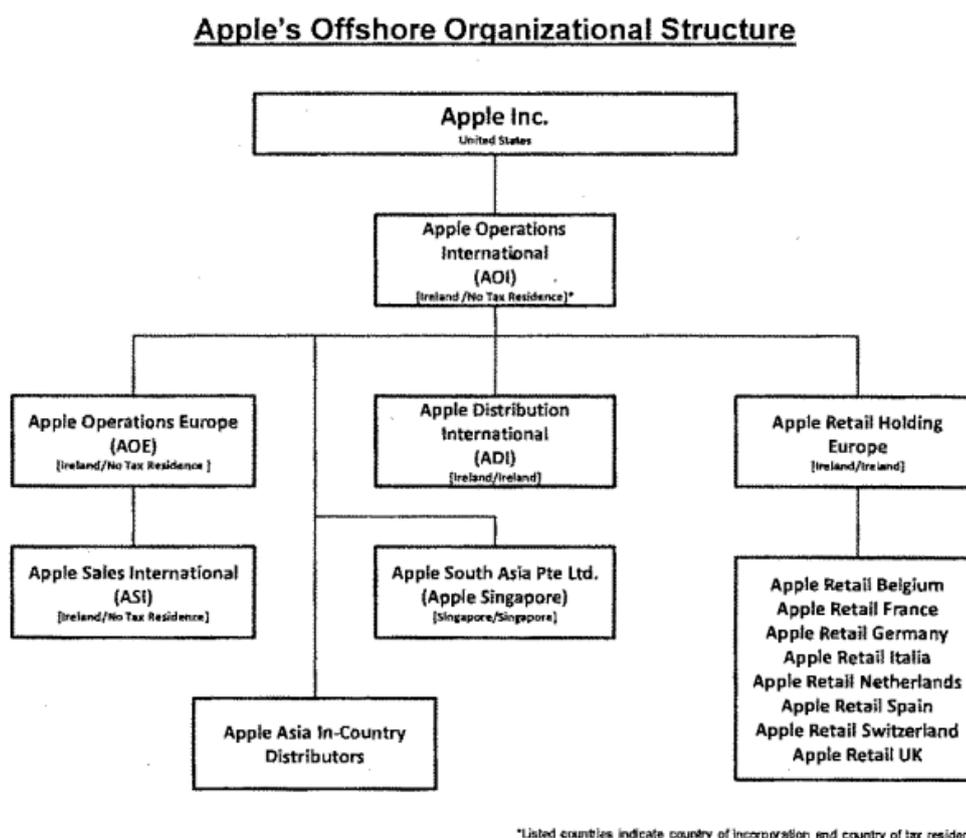


Figura 2.3: La struttura organizzativa offshore di Apple. Fonte: U.S. Government printing office Washington, Permanent Subcommittee on Investigation, *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.)*, 21 maggio 2013, disponibile al sito internet <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CHRG-113shrg81657/pdf/CHRG-113shrg81657.pdf>

¹⁹¹ CIPOLLINA S., *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, 1, 21.

La maggioranza degli amministratori delle società irlandesi sono in prevalenza residenti negli Stati Uniti e, addirittura, i consigli di amministrazione si svolgono in America, dove sono altresì localizzati anche i conti correnti e la contabilità¹⁹². Sebbene le società Apple Operations International, Apple Operations Europe ed Apple Sales International siano state costituite in Irlanda, ai fini fiscali esse non vi appaiono come residenti, in quanto secondo la legge irlandese solo le aziende che sono gestite e controllate in Irlanda sono considerate residenti irlandesi ai fini fiscali. Per questa ragione la Apple Operations International, società prettamente finanziaria e interamente controllata e gestita negli U.S.A. non è residente fiscale in Irlanda. Dall'altro lato la legge fiscale statunitense si applica quando una società si è costituita negli Stati Uniti, e non sulla base del luogo di gestione o di controllo, pertanto la Apple Operations International non è fiscalmente residente nemmeno negli Stati Uniti: “*Magically, it is neither here nor there*”¹⁹³. Il medesimo ragionamento può essere fatto con riguardo alle società Apple Sales International e Apple Operations Europe.

Per la vendita e la fabbricazione di prodotti Apple fuori dal continente americano Apple Inc. ha trasferito i diritti di proprietà intellettuale, tra cui il diritto di sfruttamento dei vari brevetti, ad Apple Sales International e Apple Operations Europe. Sulla base di un accordo per la ripartizione dei costi (*cost sharing agreements*) Apple Sales International ed Apple Operations Europe eseguono dei versamenti di denaro ad Apple Inc. per finanziare le attività di ricerca e sviluppo sostenute dalla casa madre negli Stati Uniti¹⁹⁴, spese che poi saranno deducibili dal reddito imponibile¹⁹⁵. Tale reddito veniva determinato sulla base di due *tax routing* con l'Irlanda, datati 1991 e 2007. Proprio sulla base di questi due routing la Commissione Europea il 30 agosto 2016 ha accusato l'Irlanda di aver abbassato artificiosamente le imposte pagate dalle società di Apple in Irlanda, in contrasto con quanto stabilito dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Questi accordi infatti hanno violato il principio

¹⁹² MORRI S., GUARINO S., *Aiuti di stato e “tax rulings”: il caso “Apple”*, in *Boll. Trib.*, 2016, 21, 1544; Commissione Europea, *Aiuti di Stato: l'Irlanda ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali per un totale di 13 miliardi di EUR*, Comunicato stampa, Bruxelles, 30 agosto 2016.

¹⁹³ U.S. Government printing office Washington, Permanent Subcommittee on Investigation, *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.)*, 21 maggio 2013, disponibile al sito internet <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CHRG-113shrg81657/pdf/CHRG-113shrg81657.pdf>.

¹⁹⁴ MORRI S., GUARINO S., *Aiuti di stato e “tax rulings”: il caso “Apple”*, cit.; Commissione Europea, *Aiuti di Stato: l'Irlanda ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali per un totale di 13 miliardi di EUR*, cit.

¹⁹⁵ Commissione Europea, *Aiuti di Stato: l'Irlanda ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali per un totale di 13 miliardi di EUR*, cit.

di libera concorrenza, prevalentemente con riguardo agli aiuti di Stato, favorendo forme di concorrenza sleale¹⁹⁶.

Apple Operations Europe è una società operativa che possiede una fabbrica di produzione e fornisce alcuni servizi, mentre Apple Sales International è la società che si occupa dell'approvvigionamento dei prodotti Apple provenienti dai costruttori esteri e della relativa vendita in Europa, India, Africa, Asia e Pacifico. Attraverso questo sistema i clienti dal punto di vista contrattuale acquistavano i prodotti Apple direttamente dalla società irlandese invece che dai negozi che li vendevano effettivamente¹⁹⁷. Così facendo la maggior parte dei ricavi conseguiti a seguito delle vendite fuori dall'America venivano registrati in Irlanda, dove, a seguito dei citati rouling, Apple¹⁹⁸ scontava un'imposizione pari o inferiore al 2%¹⁹⁹. I tax rouling si caratterizzavano per l'attribuzione di un profitto commisurato ai costi operativi, da cui però erano esclusi i costi di ricerca e sviluppo e i costi per l'acquisto dei prodotti di cui sopra. Per cui la quota di profitti risultava veramente marginale²⁰⁰. Inoltre i due rouling riguardavano l'assegnazione interna degli utili a Apple Sales e prevedevano che la maggior parte degli utili non venisse assegnata in Irlanda, ma alla sede centrale della *holding* Apple Sales International, la quale non aveva dipendenti, né uffici e quindi nessuna ubicazione della sede centrale. Inoltre era priva di residenza e non costituiva una stabile organizzazione, per cui la maggior parte degli utili non veniva tassata²⁰¹.

¹⁹⁶ FREGNI M. C., *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, 1, 51.

¹⁹⁷ MICCIOLI G., *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, PM edizioni, 2016.

¹⁹⁸ Apple Sales International ed Apple Operations Europe sono tassate in Irlanda, sebbene non residenti, perché costituiscono stabili organizzazioni.

¹⁹⁹ U.S. Government printing office Washington, Permanent Subcommittee on Investigation, *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.)*, cit. “Since the early 1990s, the Government of Ireland has calculated Apple’s taxable income in such a way as to produce an effective rate in the low single digits. The rate has varied from year to year, but since 2003 has been 2% or less”.

²⁰⁰ MORRI S., GUARINO S., *Aiuti di stato e “tax rulings”*: il caso “Apple”, in *Boll. Trib.*, 2016, 21, 1544.

²⁰¹ Commissione Europea, *Aiuti di Stato: l'Irlanda ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali per un totale di 13 miliardi di EUR*, cit.

2.3.2. *Le multinazionali digitali e il fisco italiano*

Negli ultimi anni l'Amministrazione finanziaria ha cercato di recuperare parte del gettito che le multinazionali del digitale evitavano di versare. Tra le contestazioni fatte dal fisco italiano risaltano imprese come Google, Amazon e Facebook.

La lite fiscale tra Google ed il fisco italiano, durata circa quattordici anni, si è conclusa con un accertamento con adesione firmato il 4 maggio 2017. Tramite questo accertamento Google ha dovuto corrispondere allo Stato italiano trecentosei milioni di euro. Inoltre nella stessa sede sono stati stabiliti i criteri che da quel momento Google deve utilizzare per dichiarare il reddito prodotto in Italia. È interessante notare che in questo caso solo tre milioni di euro sono stati attribuiti ad una stabile organizzazione nel territorio italiano di Google Ireland, mentre la restante parte è stata interamente attribuita a Google Italy²⁰².

Anche la multinazionale Amazon è oggetto di attenzione da parte del fisco italiano, che le avrebbe contestato un'evasione d'imposta attraverso una stabile organizzazione occulta pari a centotrenta milioni di euro per il periodo che va dal 2009 al 2014. Nel processo verbale di constatazione è stato descritto il meccanismo attraverso il quale Amazon trasferiva i ricavi prodotti in Italia verso il Lussemburgo, luogo in cui venivano fatturati e tassati²⁰³.

Il fisco ha recentemente posto l'attenzione anche su Facebook, al quale ha contestato una presunta evasione di trecento milioni di euro. Il social network avrebbe trasferito i ricavi derivanti dalla vendita di spazi pubblicitari, che si ricorda è la fonte principale di entrata per Facebook, verso Paesi a regime fiscale più favorevole. Anche in questo caso le ragioni del fisco italiano si fondano sulla presunta esistenza di stabile organizzazione occulta sul territorio italiano. Similmente ai casi precedenti i ricavi venivano formalmente realizzati da una società irlandese, la quale pagava poi royalties alla holding irlandese Facebook Ireland holdings, fiscalmente residente nelle isole Cayman²⁰⁴.

²⁰² MINCUZZI A., *Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 maggio 2017, disponibile al sito internet: <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-27/google-fa-pace-il-fisco-italiano-paghera-306-milioni-euro-184747.shtml?uuid=AEjqONCB>.

²⁰³ MINCUZZI A., *Inchiesta su Amazon: avrebbe evaso imposte per 130 milioni di euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 aprile 2017, disponibile al sito internet: <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2017-04-28/inchiesta-amazon-avrebbe-evaso-imposte-130-milioni-euro-172852.shtml?uuid=AEIcQPDB>.

²⁰⁴ GUASTELLA G., *La verifica su Facebook in Italia: «Non ha dichiarato 300 milioni»*, in *Corriere della Sera*, 01 giugno 2018, disponibile al sito internet: <https://www.corriere.it/tecnologia/economia->

Si può notare quindi come il fisco italiano sia molto attivo nella lotta all'evasione delle multinazionali del *web*, che si basa sostanzialmente su contestazioni in merito alla presenza di una stabile organizzazione occulta in Italia. Nell'economia digitale tuttavia non sempre è semplice individuare una stabile organizzazione, soprattutto quando questa è ancorata a criteri di fisicità. Anche per tale ragione il legislatore italiano con la Legge di Bilancio 2018, oltre a conformarsi al nuovo Modello OCSE, ha ampliato il concetto di stabile organizzazione, introducendo la “*significativa e continuativa presenza economica*” come fattispecie riconducibile alla presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

digitale/18_giugno_01/facebook-italia-non-ha-dichiarato-300-milioni-1aff00f2-6521-11e8-95f7-d0bed95533ca.shtml.

2.3. Le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018: la significativa presenza economica

Le grandi multinazionali che operano nel mercato digitale hanno ampie possibilità di sfuggire all'imposizione, soprattutto dal momento che il concetto di stabile organizzazione è tradizionalmente caratterizzato da un forte legame con la fisicità. Nel tentativo di svincolare la stabile organizzazione dalla condizione di fisicità il legislatore italiano ha introdotto alcune importanti modifiche all'art. 162 del Tuir ad opera della Legge di Bilancio 2018. Attraverso tale intervento si è cercato di attrarre a tassazione quelle imprese estere che producono reddito in Italia, ma che sono prive di una presenza fisica sul territorio dello Stato.

Il comma 1010 della L. 27 dicembre 2017, n. 205, ha introdotto nel comma 2 dell'art. 162 la lettera *f-bis*), in base alla quale l'espressione "stabile organizzazione" comprende: "*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso*". Con questa introduzione viene di fatto superata la concezione classica e viene riconosciuta la possibilità che si qualifichi una stabile organizzazione anche senza che vi sia una struttura fisica o un'apprezzabile componente umana²⁰⁵. È stata così introdotta nell'ordinamento italiano una disposizione che consente di collegare il concetto di stabile organizzazione con l'economia digitale²⁰⁶. Contestualmente all'inserimento di questa nuova fattispecie nella *positive list* è avvenuta l'abrogazione del comma 5, in base al quale non configurava una stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di "*elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*". Sulla base di quanto è stato visto nel paragrafo precedente, si comprende il motivo dell'abrogazione della disposizione, la quale poteva infatti risultare superata rispetto alla strategia organizzativa delle multinazionali del *web*, che si allontana sempre di più da quella dell'impresa di tipo tradizionale²⁰⁷.

²⁰⁵ PAPOTTI F., *Stabile organizzazione: dogmi, gregari e rivoluzionari*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1676.

²⁰⁶ DELLA ROVERE A., PECORARI F., *Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2018, 6, 23.

²⁰⁷ NUZZOLO A., *La nuova definizione di stabile organizzazione nel Tuir: la stabile organizzazione materiale*, (atti del convegno "Tra stabile organizzazione e web tax stato dell'arte e prospettive", svolto presso l'Università Bocconi) Milano, 8 maggio 2018; AVOLIO D., *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2018, 4, 265.

La nuova lettera *f-bis*) contiene indubbiamente uno degli elementi caratteristici della stabile organizzazione, ovvero la permanenza nel tempo. Quest'ultima è presente nel termine "*continuativa*", che si riferisce appunto ad una presenza nello Stato non temporanea, mentre il collegamento con il territorio è invece osservabile nella locuzione "*presenza economica nel territorio dello Stato*".

Risulta inoltre evidente dalla lettura della disposizione la *ratio* perseguita dal legislatore nell'introduzione di questa lettera, ossia l'obiettivo di contrastare la pianificazione fiscale delle multinazionali del *web*, che è riscontrabile nella frase "*costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso*". Le cosiddette *Over the top*, caratterizzandosi da un *business* immateriale, non richiedono necessariamente una presenza fisica sul territorio dello Stato per svolgere le proprie attività economiche nello stesso, pertanto la presenza fisica richiesta dalla definizione tradizionale di stabile organizzazione poteva essere considerata un limite ai fini del recupero del gettito. Così questa nuova previsione normativa sembrerebbe facilitare il compito dell'Amministrazione finanziaria italiana nell'accertamento dei redditi di queste grandi società, attribuendo valore non tanto al luogo in cui vi è una presenza fisica, quanto a quello dove il reddito è effettivamente creato, indipendentemente dal principio di fissità. D'altra parte occorre sottolineare che la disposizione in commento introduce una consistente incertezza interpretativa: la presenza economica deve essere "*significativa*". La significatività infatti può essere un concetto molto soggettivo e, se non adeguatamente delimitato, potrebbe attribuire all'Amministrazione finanziaria un'ampia discrezionalità nell'esercizio dei propri poteri. La disposizione non contiene difatti nessun riferimento ad alcun valore né ad alcuna parametrizzazione, pertanto potrebbe ricomprendere qualsiasi presenza economica, seppur minima, e questo dipende da cosa si percepisca come significativo. Si ponga per una maggior comprensione dell'incertezza e della discrezionalità del concetto, il seguente esempio: si supponga che il parametro per stabilire se una società estera abbia una significativa presenza economica sia il numero di operazioni, che deve essere superiore a due al mese. Si immagini a questo punto che la società Alfa effettui un'operazione al mese, mentre Beta ne effettua ben cento. Si può quindi concludere che la società Alfa non ha una significativa presenza economica nel territorio dello Stato, mentre il requisito costituito dal numero di operazioni è indubbiamente rispettato Beta. Tuttavia questo ragionamento non considera il valore di dette operazioni, per cui il valore di ogni operazione posta in essere da Alfa potrebbe corrispondere al valore di tutte le operazioni poste in essere invece dalla società Beta.

La disposizione in esame ha quindi innegabilmente cercato di ampliare un concetto giuridico per rispondere ad un'esigenza dogmatica di sistema, tuttavia ha contestualmente introdotto

un'incertezza giuridica che mette in difficoltà gli operatori circa la corretta interpretazione ed applicazione della disposizione, lasciando oltretutto ampia marginalità di manovra al fisco italiano.

Al fine di conformarsi al Modello convenzionale la Legge di Bilancio 2018 ha apportato significative modifiche all'art. 162 del Tuir che, come si è avuto modo di vedere, ricalca sostanzialmente quanto previsto dal modello convenzionale. È stata così riformulata la *negative list* di cui al comma 4, dove sono elencate le attività che non costituiscono una stabile organizzazione poiché contraddistinte da un carattere preparatorio o ausiliario rispetto all'attività principale svolta dall'impresa. La novità rispetto alla precedente previsione sta nella necessità di valutare caso per caso quando le attività possono dirsi preparatorie o ausiliare ai fini della qualificazione come stabile organizzazione, in luogo di una disapplicazione automatica delle fattispecie contenute nella *negative list*²⁰⁸.

Collegata alla disposizione appena appena descritta è un'ulteriore novità introdotta nell'ordinamento italiano e ripresa dal Modello OCSE: la cosiddetta *anti-fragmentation rule*, di cui al comma 5 dell'art. 162 del Testo Unico. Si tratta di una disposizione finalizzata ad evitare la frammentazione delle attività all'interno dei gruppi, che viene utilizzata per ricadere in una delle ipotesi di esclusione prevista dalla *negative list*. Questa regola vuole quindi evitare che un gruppo presente su un territorio e che in esso costituisce una stabile organizzazione, si frammenti in varie entità, ad ognuna delle quali è affidata un'attività preparatoria o ausiliaria, per cui singolarmente non si può qualificare come stabile organizzazione, ma che ne realizza i presupposti se connessa a tutte le altre²⁰⁹.

Occorre a questo punto considerare qual è l'impatto applicativo di queste modifiche in riferimento al contesto internazionale, soprattutto con riguardo ai rapporti tra la norma interna, quella convenzionale e l'accordo multilaterale. Innanzitutto sulla base di un approccio dualistico le norme interne e quelle di diritto internazionale fanno parte di due distinti ordinamenti, per cui queste ultime non producono effetti in Italia se non per libera determinazione dello Stato stesso. In particolare, sulla base dell'art. 10 della Costituzione le norme di diritto internazionale generalmente riconosciute si applicano in modo automatico nel

²⁰⁸ FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, in *Fisco*, 2018, 7, 632. AVOLIO D., *La nuova definizione di stabile organizzazione*, cit.

²⁰⁹ AVOLIO D., *La nuova definizione di stabile organizzazione*, cit.; FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, cit.; PAPOTTI F., *Stabile organizzazione: dogmi, gregari e rivoluzionari*, cit.

diritto interno e sono equiparate gerarchicamente alle norme di rango costituzionale²¹⁰. Tuttavia secondo la dottrina prevalente le norme del diritto convenzionale non rientrano nella previsione di cui al citato art. 10 Cost., dal momento che non si applicano automaticamente, ma necessitano di un ordine di esecuzione. Le norme pattizie vengono ratificate nell'ordinamento italiano tramite una legge ordinaria (solitamente titolata "*Ratifica di esecuzione della Convenzione*") e quindi hanno da questo punto di vista lo stesso livello gerarchico della legge interna, per cui, in base a tale considerazione, dovrebbe trovare applicazione il principio in base al quale la legge successiva nel tempo prevale su quella precedente secondo quanto stabilito dall'art. 15 delle Preleggi²¹¹. Tuttavia la Costituzione all'articolo 117 subordina la potestà legislativa esercitata dallo Stato e dalle Regioni al rispetto dei vincoli dell'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali. Proprio in ragione di ciò le norme convenzionali pattuite dagli Stati hanno maggior forza rispetto alle leggi ordinarie successive e gli eventuali contrasti tra le leggi ordinarie e le convenzioni si presenta come problema di legittimità costituzionale e rientra quindi nella competenza della Corte Costituzionale. Inoltre dal momento che il rapporto tra la legge ordinaria e la norma convenzionale è paritario ci si potrebbe chiedere come si risolve un'eventuale antinomia tra le norme. Per risoluzione del conflitto viene fatto riferimento al principio di specialità, secondo il quale *lex specialis derogat legi generali* (la legge speciale deroga quella generale²¹²). Oltre a ciò è da considerarsi un'ulteriore norma di diritto internazionale contenuta nell'art. 26 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969, rubricato "*Pacta sunt servanda*" (Gli accordi devono essere rispettati), in base al quale "*ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede*".

Con specifico riferimento alle imposte sul reddito, il rapporto tra norma tributaria e quella convenzionale è disciplinato anche dall'art. 169 del Tuir, in base al quale "*le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*". Questa previsione può essere letta in due modi: da una parte, nel momento in cui una disposizione del Testo unico sia più favorevole al contribuente rispetto alla norma convenzionale, allora si applicherà la disposizione interna. D'altra parte, se le disposizioni contenute nelle convenzioni sono più favorevoli al contribuente

²¹⁰ RIPA G., *La fiscalità d'impresa*, Cedam, Padova, ed. II, 2018.

²¹¹ L'art. 15 (Abrogazione delle leggi) delle Preleggi reca infatti "*Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore*".

²¹² GARBARINO C., *Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, ad vocem*, in *Dig. V, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2008.

allora esse devono essere applicate in deroga alla normativa interna²¹³. Nel caso quindi delle imposte sul reddito bisognerà confrontare la norma interna con quella convenzionale e applicare la previsione più favorevole per il contribuente.

²¹³ TRAINOTTI A., PIAZZA M., *Le ipotesi negative nella nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2018, 5, 5.

CAPITOLO 3

PROSPETTIVE PER UNA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE

3.1. Le posizioni dell'OCSE

Si è visto nei capitoli precedenti come le norme vigenti in materia di tassazione del reddito non riescano a captare la ricchezza prodotta dalle multinazionali del web, dal momento che si tratta di regole di fatto inapplicabili o facilmente aggirabili da parte di queste imprese. La difficile tassazione dell'economia digitale ha portato così gli studiosi e le autorità dei vari Paesi a ricercare delle soluzioni in merito a questo nuovo fenomeno. Il dibattito internazionale è centrato sulla necessità di modificare le norme della fiscalità che ripartiscono la potestà impositiva tra gli Stati. Queste ultime si trovano essenzialmente nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, le quali si fondano molto spesso sul Modello di convenzione elaborato dall'OCSE. Si è già avuto modo di approfondire come queste convenzioni hanno portato negli anni a creare un assetto di contrapposizione tra *worldwide principle* e *source principle*, con la prevalenza dello Stato della residenza su quello della fonte, salvo che in quest'ultimo l'impresa operi attraverso una stabile organizzazione. Si è visto inoltre come le grandi imprese multinazionali che operano nella *digital economy* riescano sostanzialmente a non versare imposte né nello Stato della fonte né in quello di residenza. Ciò avviene grazie allo sfruttamento di lacune normative, nonché alle caratteristiche intrinseche di queste imprese che di fatto sono in grado di raggiungere virtualmente qualsiasi mercato senza bisogno di una presenza che integri il concetto attuale di stabile organizzazione²¹⁴. Prima di procedere ad un'attenta analisi delle varie proposte normative è necessario sottolineare che alcuni autori hanno evidenziato la necessità di un equilibrio tra la necessità di tassare le imprese digitalizzate e di prestare

²¹⁴ Alcuni autori hanno tuttavia sottolineato che non si tratta di un problema nuovo, ma che era già presente con riferimento alla tassazione dei venditori a distanza per corrispondenza. La novità non starebbe quindi nella digitalizzazione, bensì nella dimensione ben più ampia del fenomeno. MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, in *Intertax*, Volume 46, Issue 6, 466.

attenzione a non soffocare l'innovazione digitale, che potrebbe arrestare il progresso che la rivoluzione tecnologica ha avviato²¹⁵.

Le riflessioni su questo tema si sono accentuate molto negli ultimi anni, anche se i primi lavori dell'OCSE a riguardo risalgono agli anni novanta. Nello specifico si fa riferimento alle relazioni pubblicate in occasione delle conferenze di Turkou del 1997 e di Ottawa del 1998²¹⁶. All'epoca le caratteristiche dell'economia digitale erano molto diverse da quelle attuali e le considerazioni erano riferite al commercio elettronico e non agli altri modelli di *business* citati nei capitoli precedenti. L'approccio adottato dall'OCSE da quel momento è stato di cautela e attesa: non si ritenne necessaria difatti l'introduzione di una disciplina *ad hoc* per il commercio elettronico e si adottò una strategia di solo monitoraggio del fenomeno²¹⁷. Tale atteggiamento venne mantenuto fino al lavoro dell'OCSE in merito al progetto contro la *Base Erosion and Profit Shifting*, noto anche con l'acronimo "BEPS". Quest'ultimo si sostanzia in un programma volto a ridurre la pianificazione fiscale aggressiva e dunque ad evitare quell'insieme di strategie messe in atto dalle imprese multinazionali per erodere la base imponibile (*base erosion*) di uno Stato a favore di altri. Tale pratica viene implementata attraverso tecniche che consentono di sfruttare le asimmetrie impositive esistenti tra i diversi ordinamenti statali, trasferendo i propri profitti (*profit shifting*) verso Paesi a regime fiscale più favorevole²¹⁸.

L'OCSE ha cercato quindi di identificare le debolezze dell'attuale contesto impositivo e di individuare le principali aree nelle quali è stato ritenuto necessario un intervento coordinato tra

²¹⁵ TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, in *Intertax*, Volume 46, Issue 6, 495.

²¹⁶ PEDRACCINI F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni "virtuali", ritenute fiscali e la diverted profit tax*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 4, 895; RUSSO R., *Base Erosion and Profit Shifting*, in Boccia F., Leonardi R., *The challenge of the digital economy, Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Roma, 2017.

²¹⁷ PEDRACCINI F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni "virtuali", ritenute fiscali e la diverted profit tax*, cit.; VALENTE P., *Commercio elettronico: aspetti fiscali*, in VALENTE P., IANNI G., ROCCATAGLIATA F., *Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in internet nella gestione d'impresa*, Ipsoa, Vicenza, 2015, 123 ss.

²¹⁸ SERVIZIO DEL BILANCIO DEL SENATO, *Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Nota breve n. 13, ottobre 2015, disponibile al sito internet: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf>; MAYR S., FORT G., *il progetto BEPS ed i beni immateriali*, in *Corr. Trib.*, 2014, 7, 547; ROLLE G., *BEPS: Legge delega per la revisione del sistema fiscale e influenza dei lavori OCSE/G20*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2014, 12, 11; AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, cit.

diversi Paesi²¹⁹. A luglio 2013 si è giunti così all'elaborazione di un piano d'azione (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*)²²⁰ che sintetizza le principali misure, suddivise in quindici linee d'azione, ritenute idonee a limitare le pratiche erosive.

Tra queste linee d'azione ve n'è una interamente dedicata all'economia digitale e precisamente contenuta nell'*Action 1 (Addressing the tax challenges of the digital economy)*. Questa azione si propone di affrontare le principali sfide fiscali dell'economia digitale, identificandone le difficoltà e valutando le opzioni per l'introduzione di specifiche norme fiscali sia in merito all'imposizione diretta, che indiretta. Altri piani d'azione sono poi collegati all'economia digitale, come ad esempio l'*Action 7 (Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status)*, che approfondisce le tematiche relative alla stabile organizzazione.

Innanzitutto occorre precisare che nell'*Action 1* l'OCSE esclude l'introduzione di un trattamento fiscale differenziato per l'economia digitale dal momento che l'intera economia si sta digitalizzando²²¹. L'OCSE ha quindi cercato di individuare delle possibili soluzioni al fine di superare alcune delle criticità tipiche del quadro normativo fiscale internazionale in materia di *digital economy*. Sono stati quindi identificati alcuni punti di riflessione tra i quali:

- “- la capacità di una società di avere una significativa presenza digitale nell'economia di un altro Stato senza esservi soggetta a tassazione;
- la quantificazione del valore creato attraverso la raccolta di dati rilevanti per il mercato tramite l'utilizzo di prodotti o servizi digitali da parte degli utenti della rete;
- la caratterizzazione dei proventi derivanti dai nuovi modelli di business;

²¹⁹ ROSENBLOOM H.D., NOKED N., HELAL M.S., *The unruly world of tax: a proposal for an International Tax Cooperation Forum (Il turbolento mondo del Fisco: proposte per un Forum di cooperazione fiscale internazionale)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 1, 183.

²²⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Parigi, 2013, disponibile al sito: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. La versione finale del rapporto è stata pubblicata nel 2015: OECD, *Base Erosion and Profit Shifting, 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Parigi, 2015, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/23132612>.

²²¹ “Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes” OECD, *Base Erosion and Profit Shifting, 2015 Final Reports*, cit.; ANTONINI M., TOSCHETTI E., *Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corr. trib.*, 2017, 41, 3177; FREGNI M. C., *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, 1, 51; LEO M., *Quale tassazione per l'economia digitale*, in *Fisco*, 2018, 21, 2007; PADOVANI E., *Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, in *Corr. trib.*, 2018, 4, 257; MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, cit.

- *l'applicazione del principio della tassazione del reddito alla fonte;*
- *le modalità per riscuotere l'IVA nella fornitura di prodotti o servizi digitali cross-border*"²²².

L'OCSE ha avanzato quindi tre possibili soluzioni:

1. L'introduzione del concetto di stabile organizzazione virtuale o significativa presenza economica;
2. L'introduzione di una ritenuta sulle transazioni;
3. Un' *Equalization levy*.

La prima soluzione individuata si sostanzierebbe nel tentativo di revisione del concetto di stabile organizzazione contenuto all'art. 5 del Modello OCSE, il quale nella disciplina vigente rimane ancorato alla necessità di individuazione di un nesso fisico. Quest'ultimo nell'economia digitale è rappresentato dal *server*, ma come si è visto in precedenza ciò rappresenta un limite significativo dal momento che si tratta di un collegamento agevolmente aggirabile da parte delle multinazionali del *web*.

La proposta dell'OCSE sarebbe quella di individuare un nuovo criterio di collegamento, che vada ad accostarsi alla stabile organizzazione tradizionale: la significativa presenza economica dell'impresa estera²²³. Sulla base di questo criterio si verrebbe a creare una presenza imponibile in un Paese diverso da quello di residenza sulla base di una presenza non più fisica, ma economica o virtuale nello stesso. È necessario quindi poter determinare quando una presenza economica si dica "significativa". Alcuni autori hanno proposto a tal riguardo alcuni indicatori come il fatturato, il numero di utenti o il numero di operazioni svolte, fattori numerici quindi che prescindono dall'esistenza di una struttura umana e tecnica dell'impresa²²⁴. Il problema principale della significativa presenza economica digitale sembrerebbe rappresentato oltre che nella sua individuazione, anche nella determinazione del reddito che le si può attribuire²²⁵. Inoltre una criticità che non appare trascurabile è data dalla necessità, qualora si scegliesse di

²²² PADOVANI E., *Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, cit.

²²³ Questo concetto ha ispirato la modifica all'art. 162 del Tuir ad opera della legge di Bilancio 2018, che ha introdotto questa nozione nella normativa italiana.

²²⁴ PEDRACCINI F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni "virtuali", ritenute fiscali e la diverted profit tax*, cit.; SPINOSA L., CHAND V., *A long-term solution for taxing digitalized business models: should the permanent establishment definition be modified to resolve the issue or should the focus be on a shared taxing rights mechanism?*, in *Intertax*, Volume 46, Issue 6, 476.

²²⁵ OLBERT M., SPENGLER C., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, in *World Tax Journal*, Febbraio 2017, 01, int 4.

adottare il criterio della significativa presenza economica, di modificare i trattati in vigore tra gli Stati e questo richiede nuove trattative e tempi lunghi.

Accanto a questa proposta l'OCSE suggerisce l'introduzione di una ritenuta a titolo di imposta sulle transazioni digitali che comportano l'acquisto di beni o servizi da un'impresa non residente. L'applicazione della ritenuta comporta il coinvolgimento degli istituti finanziari quali sostituti d'imposta, dato che la maggior parte delle transazioni *online* avviene tramite carte di credito o mezzi di pagamento elettronico²²⁶. Anche questa soluzione sembra però presentare notevoli criticità: in primo luogo tale approccio potrebbe portare, in base alla definizione delle transazioni colpite dalla ritenuta, a differenze di trattamento fiscale tra operazioni economicamente equivalenti, ma che si presentano in forme diverse²²⁷. A titolo esemplificativo la ritenuta potrebbe trovare applicazione nel caso di transazioni concluse *online* oppure solamente nel caso di vendite concluse in remoto con un soggetto non residente. Alcuni autori potrebbero così sottolineare un contrasto con il principio di libera concorrenza sancito dall'Unione Europea. Oltre a ciò l'introduzione di una ritenuta da applicare nel quadro dei trattati potrebbe richiedere del tempo e pertanto entrerebbe nel novero delle soluzioni a lungo termine²²⁸.

La terza proposta elaborata dall'OCSE è nota come "*Equalisation levy*" e si sostanzia in un tributo sulle transazioni digitali effettuate da un'impresa estera ovvero sui dati che essa raccoglie in merito agli utenti residenti. Tale imposizione ha lo scopo di garantire una parità di trattamento tra i vari operatori economici. Alcuni autori hanno sottolineato che l'*Equalisation levy* proposta dall'OCSE sembra essere definita più dalla sua logica che dalla sua modalità di attuazione concreta. Sotto questo punto di vista sembrerebbe che questo tipo di imposizione si sostanziasse in un'accisa sul valore lordo dei beni o dei servizi forniti ai clienti e agli utenti²²⁹.

Sebbene sia prevista questa azione e siano state proposte le citate soluzioni, l'*Action 1* invita gli Stati ad astenersi dal dare attuazione a singole iniziative e di attendere che le altre misure del Progetto BEPS vengano recepite dagli Stati sul presupposto che la loro implementazione

²²⁶ MOLINARO G., *La tassazione della ricchezza derivante dall'economia digitale*, in *Fisco*, 2015, 39, 3753.

²²⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, 2015, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

²²⁸ TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, cit.

²²⁹ *Ibidem*.

produrrebbe effetti anche nell'economia digitale, proprio perché sempre più coincidente con l'economia stessa²³⁰.

I lavori dell'OCSE in tema di *digital economy* hanno proseguito e, a marzo 2018, è stato presentato un *interim report*²³¹ nel quale si cerca ulteriormente di comprendere i diversi modelli di creazione di valore per ricondurre ad essi la tassazione, ma sembra permangano molti punti critici. La creazione di valore deriva dalla valorizzazione dei fattori produttivi da parte dell'impresa, i quali vengono poi immessi nel mercato come prodotti o servizi. L'individuazione del luogo in cui si crea il valore tuttavia non è sempre agevole, soprattutto con riferimento all'economia digitale²³². In tal senso ci si chiede se la tassazione debba far riferimento al luogo dove viene esplicitato il valore finale creato dall'impresa, ossia il luogo di vendita del bene o servizio, oppure se ci si debba riferire ai luoghi in cui il valore viene creato. Si pensi ad esempio ad Apple, la quale vende un iPhone in Europa realizzando un margine pari a 100. Ipotizzando che valore si sia originato attraverso il servizio di vendita, la lavorazione fisica del prodotto in Cina e l'attività di ricerca e sviluppo svolta negli Stati Uniti. Il quesito quindi si sostanzia nella seguente domanda: la tassazione deve avvenire in Europa, dove il bene è stato venduto ed è emerso il margine di 100, oppure negli Stati Uniti, dove ha sede l'impresa, oppure il margine va ripartito proporzionalmente tra Europa, Cina e Stati Uniti? In quest'ultimo caso si svilupperebbe una nuova questione, ossia la determinazione della base di ripartizione di tale valore ai fini della tassazione. Difatti anche qualora si arrivasse a determinare quali sono gli Stati che possono assoggettare a tassazione l'impresa, la successiva attribuzione della base imponibile potrebbe essere fonte di nuovi problemi di non facile soluzione²³³. Le attuali regole di ripartizione della base imponibile non considerano il luogo in cui si trova il consumatore, pertanto sarebbe necessaria anche una revisione delle norme esistenti per la ripartizione della

²³⁰ LEO M., *Quale tassazione per l'economia digitale*, cit.; TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, cit., secondo cui l'agenda fiscale digitale va oltre i confini delle preoccupazioni del Progetto BEPS come comunemente inteso, dal momento che si risolve nel tentativo di ridefinire i criteri giurisdizionali alla base della tassazione del reddito delle società.

²³¹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, 2018, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-e>.

²³² HASLEHNER W., *Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world?*, Kluwer International Tax Blog, 30 maggio 2018, disponibile al sito internet <http://kluwertaxblog.com/2018/05/30/taxing-value-created-post-beps-digitalized-w-orld/>; MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, cit.

²³³ Tale difficoltà era stata sottolineata da FRANSONI G., *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, cit.

base imponibile al fine di tassare anche le imprese digitalizzate. Vi è dunque anche il problema di ricercare nuovi elementi o parametri che siano in grado di fondare la citata ripartizione²³⁴.

Se si fa poi riferimento alle piattaforme digitali la situazione si complica ulteriormente dal momento che spesso il valore viene creato dagli utenti. Questo potrebbe giustificare la tassazione nel luogo in cui si trovano quest'ultimi, ma anche in questo caso come questo venga misurato è di difficile definizione. Inoltre l'impresa non controlla l'azione degli utenti e per questa ragione potrebbe essere arduo giustificare una tassazione sulla base di un fattore su cui l'impresa non ha alcun controllo²³⁵. Infatti queste imprese spesso basano i loro profitti sulla pubblicità mirata costruita sui dati forniti dagli utenti, che sono gli effettivi possessori dei dati. Gli utenti quindi forniscono i dati alle imprese in cambio della fruizione di contenuti digitali. I dati così estratti dall'impresa vengono successivamente aggregati, elaborati e trasformati in informazioni di mercato, che sono successivamente commercializzate e sfruttate sul mercato della pubblicità online. Tuttavia frequentemente sono gli stessi utenti a decidere quali dati fornire e in che momento e l'impresa non può far altro assumere un ruolo passivo di fronte alle scelte degli utenti²³⁶.

I lavori a livello OCSE per trovare una soluzione si stanno dimostrando lunghi e complessi e ad oggi appaiono privi di soluzioni concretamente applicate dagli Stati. La stessa organizzazione ammette che non è stato raggiunto nessun accordo tra i Paesi in merito all'implementazione dell'*Action 1*: “*At the time that the Action 1 Report was adopted, however, no agreement had been reached among countries participating in the BEPS Project on the*

²³⁴ MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, cit.; TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, cit.

²³⁵ HASLEHNER W, *Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world?*, Kluwer International Tax Blog, 30 maggio 2018, disponibile al sito internet <http://kluwertaxblog.com/2018/05/30/taxing-value-created-post-beps-digitalized-world/>.

²³⁶ MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, cit.; DEVEREUX M.P., VELLA J, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 550, i quali sottolineano però la possibilità che l'impresa multinazionale non raccolga alcuna informazione dagli utenti, fornendo l'esempio del giornale gratuito in cui gli inserzionisti pagano pur non ottenendo informazioni sugli utenti. In questo caso se si assegnano i diritti di tassazione allo Stato della fonte allora si potrebbe comunque sostenere che il valore del servizio fornito all'utente dovrebbe essere tassabile. Nello specifico i citati autori propongono un'imposizione nel luogo in cui sono localizzati gli azionisti, in base a cui di fatto si applicherebbe una sorta di trasparenza fiscale simile a quella operante in Italia per le società di persone, per cui gli utili vengono tassati quando maturano, ma nelle mani degli azionisti finali, dal momento che si ritiene improbabile lo spostamento degli azionisti nei vari Paesi in un'ottica di pianificazione fiscale. Tuttavia ciò non è così improbabile nel caso in cui l'azionariato sia ristretto. Un'altra proposta di questi autori è quella di tassare l'impresa nel luogo in cui di trovano i consumatori finali, supponendo anche in questo caso una certa non mobilità di questi ultimi.

*actual scale and impact of these broader direct tax challenges. In particular, no common view emerged on whether changes going beyond the measures proposed in the BEPS package were warranted. The result was that none of the potential options discussed in the Action Report were adopted as agreed international standards. Nonetheless, it was acknowledged that countries could introduce any of these options in their domestic laws, provided that they respected existing tax treaties and other international obligations*²³⁷. Si tratta di una conclusione che appare prevedibile dal momento che nel precedente report l'OCSE stessa ha invitato gli Stati a non implementare questa azione, nell'attesa che l'implementazione delle altre azioni avesse delle ripercussioni anche sull'economia digitale.

Il report quindi conclude rinviando ad ulteriori rielaborazioni che avrebbero dovuto portare a delle conclusioni entro il 2020²³⁸. Tuttavia l'OCSE, all'Ecofin informale di Sofia che si è svolto nelle giornate del 27 e 28 aprile 2018 ha accennato ad un'anticipazione di tale scadenza al 2019²³⁹.

²³⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, cit., 134.

²³⁸ *Ibidem*, 208.

²³⁹ MAGNINI A., *L'Europa litiga ancora sulla Web Tax. Spunta l'assist (a metà) dell'Ocse*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 aprile 2018, disponibile al sito internet <http://www.ilsole24ore.com/art/mondo/2018-04-28/l-europa-litiga-ancora-web-tax-spunta-l-assist-a-meta-dell-ocse-130521.shtml?uuid=AEEfNFgE>

3.2. La posizione dell'Unione Europea

Dal momento che per un intervento a livello OCSE sembrano prospettarsi ancora tempi lunghi e che alcuni Stati membri stavano iniziando ad intervenire autonomamente sulla tassazione della *digital economy*, rischiando di creare delle distorsioni alla libera concorrenza, l'Unione Europea ha deciso di intervenire sul tema. La necessità di un intervento da parte comunitario deriva dal riconoscimento dell'inadeguatezza del sistema fiscale internazionale con riferimento all'economia digitale. Questo è dovuto anche al fatto che nelle imposte sul reddito si è venuto a creare un disallineamento tra il luogo in cui il reddito viene tassato e il luogo in cui si crea il valore. A settembre 2017 una Comunicazione della Commissione Europea²⁴⁰ sottolineava la difficoltà dei responsabili politici a *“trovare soluzioni che permettano di garantire un'imposizione fiscale equa ed efficace, che stia al passo con la rapida trasformazione digitale dell'economia”*, in quanto la fiscalità internazionale era stata concepita per le imprese caratterizzate da una presenza fisica e per questo mal si adattano alle imprese digitali. Da questa situazione si genera una differenza di trattamento tra le imprese che operano tramite l'economia digitale e le altre imprese. Inoltre *“questa situazione mette a rischio la competitività dell'UE, la tassazione equa e la sostenibilità dei bilanci degli Stati membri”*²⁴¹. In tale circostanza l'Unione Europea aveva sottolineato altresì la necessità di trovare una soluzione mediante misure comuni e coordinate, scongiurando gli interventi dei singoli Stati membri che possono *“avere per effetto di frammentare il mercato unico, aumentare l'incertezza fiscale, compromettere le condizioni di concorrenza e generare nuove scappatoie per pratiche fiscali abusive”*.

Con la citata Comunicazione quindi identificati quattro obiettivi da perseguire fiscalmente:

- Equità, che si sostanzia nel tentativo di tassare gli utili nel luogo dove viene creato il valore.
- Competitività, al fine di evitare barriere fiscali e di creare un contesto fiscale competitivo, che permetta alle imprese di espandersi e svilupparsi all'interno del mercato europeo.

²⁴⁰ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*, Bruxelles, 21 settembre 2017.

²⁴¹ *Ibidem*.

- Integrità del mercato unico, che significa perseguire una soluzione comune e scongiurare le misure unilaterali, che genererebbero i problemi sopra menzionati.
- Sostenibilità, per garantire che il sistema fiscale regga nel tempo e sia sostenibile a lungo termine. Questo per evitare che, attraverso la digitalizzazione, le imprese spostano progressivamente base imponibile fuori dai Paesi comunitari.

Oltre agli obiettivi la Comunicazione in esame identifica anche i problemi che occorre affrontare per raggiungere gli obiettivi posti. Tra questi ultimi si fa riferimento al fatto che la scelta di tassare nel luogo dove si crea il valore richiede di determinare a quale valore occorre riferirsi, come misurarlo e dove esso si crei.

Alla Comunicazione di settembre 2017 hanno fatto poi seguito le conclusioni adottate il 19 ottobre 2017 dal Consiglio europeo²⁴² che ha sottolineato la necessità di “*un regime fiscale efficace ed equo, adeguato all’era digitale*”, posizione confermata anche con il Consiglio ECOFIN del 5 dicembre 2017²⁴³.

Successivamente, a pochi giorni di distanza dall’uscita dell’*interim* report dell’OCSE e precisamente il 21 marzo 2018, la Commissione Europea ha presentato una proposta di legge che contiene una serie di regole per la tassazione dell’economia digitale²⁴⁴. La finalità di quest’ultima è quella di individuare dei nuovi indicatori che consentano di stabilire i diritti di imposizione in relazione ai nuovi modelli di impresa digitale. La proposta è composta da un pacchetto di tre misure:

- Una proposta di direttiva sull’introduzione del concetto di stabile organizzazione digitale, che consenta di tassare le imprese estere sulla base di una “presenza digitale significativa”;

²⁴² Consiglio Europeo, *documento EUCO 14/17*, conclusioni alla riunione del 19 ottobre 2017, Bruxelles 19 ottobre 2017, il quale reca in tema di tassazione digitale “è importante garantire che tutte le imprese versino la quota di tasse che spetta loro, nonché assicurare la parità di condizioni a livello mondiale, in linea con i lavori attualmente in corso in seno all’OCSE. Il Consiglio europeo invita il Consiglio a portare avanti l’esame della comunicazione della Commissione in materia e attende con interesse proposte adeguate da parte della Commissione entro l’inizio del 2018”.

²⁴³ Consiglio Europeo, *Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell’economia digitale, documento FISC 346 ECOFIN 1092*, Bruxelles, 5 dicembre 2017.

²⁴⁴ Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, documento COM (2018) 147 final*, Bruxelles, 21 marzo 2018.

- Una proposta di direttiva sull'introduzione di un'imposta europea sui servizi digitali (*Digital Services Tax*);
- Una raccomandazione rivolta agli Stati affinché modifichino le convenzioni contro le doppie imposizioni, con particolare riferimento a quelle stipulate con Stati terzi²⁴⁵.

La prima proposta di direttiva fa riferimento all'estensione della nozione di stabile organizzazione, che andrebbe ad aggiungersi a quella esistente²⁴⁶. Per cui stante la previsione normativa, ai fini delle imposte sul reddito delle società si arriverebbe a considerare che sussista una stabile organizzazione qualora nel territorio dello Stato esista una presenza digitale significativa attraverso la quale l'impresa esercitata, in tutto o in parte, un'attività. La "presenza digitale significativa" servirebbe dunque a creare quel collegamento con il territorio che è necessario ai fini della tassazione.

A differenza del concetto di "significativa presenza economica" introdotto in Italia con la Legge di Bilancio 2018, che presentava ampi margini di incertezza²⁴⁷, la proposta europea, che riguarda solo il digitale, ha cercato di rendere meno ambigua e discrezionale la nozione di "presenza digitale significativa". In base all'art. 4 della proposta di Direttiva, poiché sussista una presenza digitale significativa e quindi una stabile organizzazione digitale in un Paese è necessario soddisfare alcuni requisiti. In primo luogo, l'impresa deve fornire servizi digitali²⁴⁸

²⁴⁵ La ratio di ciò viene individuata nel fatto che "qualora viga una convenzione in materia di doppia imposizione tra uno Stato membro e una giurisdizione non appartenente all'Unione, le norme della convenzione potrebbero prevalere sulle disposizioni proposte concernenti una presenza digitale significativa". Inoltre la proposta "non si applica alle imprese costituite o stabilite in una giurisdizione terza che ha concluso una convenzione in materia di doppia imposizione con lo Stato membro della presenza digitale significativa, al fine di evitare eventuali violazioni di tali convenzioni in materia di doppia imposizione". Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, documento COM (2018) 147 final*, cit.

²⁴⁶ Con riferimento all'introduzione della "presenza digitale significativa", la proposta di direttiva in esame all'art. 4 riporta infatti: "senza limitare né incidere sulla sua applicazione, a qualsiasi altro criterio ai sensi del diritto dell'Unione o nazionale volto a determinare l'esistenza di una stabile organizzazione in uno Stato membro ai fini dell'imposta sulle società, con specifico riguardo alla fornitura di servizi digitali o di altro tipo". Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, documento COM (2018) 147 final*, cit.

²⁴⁷ Per approfondimenti si rimanda al Cap. 2, Par 2.3, pag. 81 ss.

²⁴⁸ Per servizi digitali la proposta di Direttiva *COM (2018) 147 final* intende "i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo, impossibili da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione, e segnatamente:

a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;

tramite un'interfaccia digitale²⁴⁹. Inoltre è prevista anche la sussistenza di almeno uno dei seguenti criteri:

- a) la parte dei ricavi totali²⁵⁰ conseguiti dall'impresa estera nel corso del periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti situati nello Stato è superiore a 7 milioni di euro²⁵¹.
- b) il numero di utenti situati nello Stato membro nel corso del periodo d'imposta è superiore a 100.000;
- c) il numero di contratti commerciali²⁵² per la fornitura di servizi digitali conclusi nel corso del periodo d'imposta, con utenti situati nel Paese membro, è superiore a 3.000²⁵³.

b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;

c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;

d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato online, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;

e) le offerte forfettarie di servizi internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (in altre parole, il forfait va oltre il semplice accesso a internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso a notizie di attualità, informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti online, o qualsiasi altro elemento simile);

f) i servizi elencati nell'allegato IP'.

²⁴⁹ Per interfaccia digitale si comprende “qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti”. Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, documento COM (2018) 147 final, cit.

²⁵⁰ Sulla base del comma 7 della stessa disposizione “la parte dei ricavi totali è determinata in proporzione al numero di volte in cui i dispositivi sono utilizzati nel corso di tale periodo d'imposta da parte di utenti situati in tutto il mondo per accedere all'interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali”.

²⁵¹ Sulla base delle definizioni fornite dalla proposta di Direttiva in esame l'“utente” può essere sia una persona che un'impresa, di conseguenza non si opera nessuna distinzione tra operazioni B2B e B2C. Così TOMASSINI A., SANDALO A., *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 18, 1395.

²⁵² in base al comma 5, lett. a) dell'art. 4 della proposta di Direttiva “si considera che un contratto sia un contratto commerciale se l'utente lo conclude nel corso di un'attività commerciale”.

²⁵³ In questo caso il criterio di localizzazione del contratto è individuato nella residenza fiscale dell'utente (imprenditore) committente. Così TOMASSINI A., SANDALO A., *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, cit.

In ognuno di questi requisiti l'utente assume un ruolo centrale proprio perché nelle imprese digitali spesso è lo stesso utente che, anche inconsapevolmente, crea valore per l'impresa, ad esempio fornendo dati. Per l'individuazione del luogo in cui è situato l'utente si fa riferimento a dove è collocato il dispositivo attraverso il quale l'utente ha avuto accesso all'interfaccia digitale per la fruizione del servizio digitale, il quale viene individuato nell'indirizzo IP del dispositivo medesimo²⁵⁴.

Per quanto riguarda i criteri citati, essi devono essere soddisfatti a livello di gruppo e, precisamente il testo legislativo considera *“ciascuna delle imprese associate di tale entità a livello aggregato”*, dove per *“impresa associata”* si intende: *“un'entità collegata alla specifica entità in questione in uno o più dei modi seguenti:*

- a) una di esse partecipa alla gestione dell'altra, essendo nella posizione di esercitare un'influenza significativa sull'altra;*
- b) una di esse partecipa al controllo dell'altra attraverso una partecipazione, diretta o indiretta, che supera il 20% dei diritti di voto;*
- c) una di esse partecipa al capitale dell'altra mediante un diritto di proprietà, diretto o indiretto, che supera il 20% del capitale.*

*Nel caso in cui più di un'entità partecipi alla gestione, al controllo o al capitale della stessa entità in uno o più dei modi di cui alle lettere da a) a c), tutte queste entità sono considerate imprese tra loro associate”*²⁵⁵.

La proposta di Direttiva esamina quindi il problema relativo all'individuazione degli elementi da considerare ai fini dell'attribuzione degli utili alla presenza digitale significativa”. Quest'ultima dovrebbe fondarsi su un'analisi funzionale che consideri le funzioni svolte, i rischi

²⁵⁴ Sulla base del comma 4 dell'art. 4 della proposta di Direttiva *“Per quanto riguarda la fruizione di servizi digitali, si considera che un utente sia situato in uno Stato membro in un periodo d'imposta se l'utente utilizza un dispositivo in tale Stato membro nel corso di tale periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali”*, mentre in base al comma 5, lett. b), con riguardo alla conclusione di contratti per la fornitura di servizi digitali *“si considera che un utente si trovi in uno Stato membro in un periodo d'imposta se è residente ai fini dell'imposta sulle società in tale Stato membro in detto periodo d'imposta o se è residente ai fini dell'imposta sulle società in un paese terzo ma dispone di una stabile organizzazione in tale Stato membro in detto periodo d'imposta”*. Si veda anche Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Procedura pubblica di consultazione nazionale, riguardante il pacchetto di proposte della Commissione per la tassazione dell'economia digitale*, disponibile al sito internet http://www1.finanze.gov.it/finanze2/servizi/n_consult_newDF/consulta.php?id=1301&step=0.

²⁵⁵ Art. 3 della proposta di Direttiva documento COM (2018) 147 final.

assunti e gli *asset* utilizzati e pertanto deve essere svolta con riferimento specificatamente alle attività di sviluppo, miglioramento, manutenzione protezione e sfruttamento dei beni immateriali²⁵⁶. Per la determinazione degli utili rimanda quindi ai criteri tradizionali elaborati dall'OCSE in materia di *transfer price*²⁵⁷.

Occorre ancora sottolineare che tra i criteri di ripartizione degli utili tra i diversi Stati membri sono state individuate le spese di ricerca e sviluppo, il numero di utenti o i dati raccolti.

Inoltre nella proposta direttiva si afferma che essa prevale automaticamente sui trattati contro le doppie imposizioni vigenti tra gli Stati membri. Ciò non può naturalmente avvenire nei confronti dei trattati che sono stati conclusi con gli stati terzi. Proprio per questa ragione la Commissione Europea ha emanato anche una raccomandazione invitando gli Stati membri a modificare i negoziati con gli Stati terzi al fine di introdurre il concetto di “presenza digitale significativa”²⁵⁸. Tuttavia la modifica delle convenzioni non è un passaggio banale e potrebbe richiedere parecchio tempo.

L'altra proposta di Direttiva introduce una soluzione a breve termine, che dovrebbe rimanere in vigore finché non entrerà in vigore la direttiva che introduce la significativa presenza digitale. Si tratta di un'imposta indiretta che colpisce i ricavi derivanti dai servizi digitali contraddistinti dalla creazione di valore da parte degli utenti²⁵⁹. La base imponibile è dunque rappresentata dai ricavi generati dalle seguenti tipologie di servizi:

- prestazione di servizi pubblicitari basati sulla valorizzazione delle informazioni fornite dagli utenti;

²⁵⁶ SPINOSA L., CHAND V., *A long-term solution for taxing digitalized business models: should the permanent establishment definition be modified to resolve the issue or should the focus be on a shared taxing rights mechanism?*, cit.

²⁵⁷ L'attuale regime fiscale internazionale si fonda sul modello dei prezzi di trasferimento, in base al quale la ripartizione della base imponibile avviene tra le diverse giurisdizioni, dove vengono impiegati il personale e gli asset. Ai fini delle imposte sul reddito delle società il reddito imponibile si ripartisce facendo riferimento ad un equo valore di mercato per ciascuna unità delle varie funzioni svolte. MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, cit.

²⁵⁸ Commissione Europea, *Raccomandazione del 21 marzo 2018 relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, documento C(2018) 1650 final*, Bruxelles, 21 marzo 2018; Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Procedura pubblica di consultazione nazionale, riguardante il pacchetto di proposte della Commissione per la tassazione dell'economia digitale*, cit.

²⁵⁹ DOURADO A.P., *Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 565.

- la trasmissione a titolo oneroso di dati relativi ai comportamenti degli utenti sull'interfaccia digitale;
- la messa a disposizione di una piattaforma con lo scopo di far incontrare domanda e offerta di beni e servizi²⁶⁰.

I soggetti passivi sono individuati in qualsiasi entità che soddisfi congiuntamente i seguenti requisiti:

- l'importo dei ricavi a livello mondiale dev'essere superiore a 750 milioni di euro;
- l'importo dei ricavi derivanti dai servizi digitali dev'essere superiore a 50 milioni di euro nel territorio dell'Unione Europea.

Nel caso in cui l'entità faccia parte di un gruppo che redige il bilancio consolidato le soglie sopra descritte sono calcolate a livello consolidato.

La proposta di Direttiva in commento si preoccupa anche di individuare il luogo di imposizione, il quale viene identificato a seconda della tipologia di servizio digitale imponibile, una volta che esso è stato individuato occorre ripartire la base imponibile tra gli Stati membri su base proporzionale. Tali criteri sono riepilogati nella tabella di seguito:

Servizio imponibile	Competenza territoriale	Ripartizione della base imponibile
prestazione di servizi pubblicitari	Stato membro in cui viene utilizzato il dispositivo che permette di accedere all'interfaccia ove figura la pubblicità.	Occorre calcolare il numero delle volte in cui un annuncio pubblicitario è apparso sui dispositivi degli utenti localizzati in un particolare Stato membro.

²⁶⁰ In tal senso si considerano esclusi i casi in cui “l'entità che mette a disposizione l'interfaccia multilaterale fornisca direttamente agli utenti contenuti digitali, anche qualora la piattaforma consenta comunque l'interazione tra gli utenti. Sono altresì escluse le piattaforme che consentono l'interazione tra gli utenti, ma attraverso servizi di comunicazione (ad esempio la messaggistica istantanea) o servizi di pagamento (ad esempio, nel caso del c.d. e-commerce indiretto, quando la piattaforma abilita l'utente a concludere un contratto di vendita a distanza)”. Così TOMASSINI A., SANDALO A., *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, cit.

trasmissione a titolo oneroso di dati relativi agli utenti	Stato in cui l'utente ha utilizzato il dispositivo per accedere all'interfaccia che in seguito ha raccolto e trasmesso i suoi dati.	È necessario determinare il numero degli utenti che hanno utilizzato un dispositivo localizzato in un particolare Stato membro per accedere all'interfaccia e trasmettere tramite questa i dati
messa a disposizione di una piattaforma per lo scambio di beni o servizi	Se la piattaforma multilaterale permette agli utenti di scambiare beni e servizi tra loro, è necessario fare riferimento allo Stato in cui l'utente ha utilizzato il dispositivo per concludere lo scambio.	Si considera il numero degli utenti che hanno concluso operazioni di scambio di beni o servizi operazioni utilizzando un dispositivo localizzato in un particolare Stato membro;
	Diversamente, si fa riferimento al Paese in cui l'utente ha utilizzato il dispositivo per registrare il proprio account.	Occorre fare riferimento al numero di utenti che hanno un account aperto con un dispositivo localizzato in un particolare Stato membro.

Come nel caso della precedente proposta di Direttiva, ossia quella sull'introduzione di una presenza digitale significativa, per l'identificazione del luogo in cui viene utilizzato il dispositivo si fa riferimento all'indirizzo IP di quest'ultimo o, se disponibili, ad altri strumenti di geolocalizzazione più affidabili.

Per la quantificazione dell'imposta si applica un'aliquota del 3% sul fatturato derivante da tutti i servizi sovra descritti, al netto dell'imposta sul valore aggiunto. L'imposta così calcolata dovrà essere autoliquidata dal soggetto passivo che fornisce i servizi imponibili, se l'entità fa parte di un gruppo consolidato lo stesso può designare un'unica entità all'interno del gruppo che provveda al pagamento dell'imposta e agli altri obblighi previsti dalla Direttiva per ogni soggetto passivo appartenente al gruppo. Il soggetto passivo dovrà identificarsi in uno Stato membro e versare l'intero importo dell'imposta a quest'ultimo. Lo Stato membro di identificazione dovrà poi procedere con la ripartizione del gettito e il versamento altri Stati membri dell'eventuale imposta di loro competenza.

Essendo la *Digital Service Tax* un'imposta indiretta essa potrebbe, almeno dal punto di vista teorico, essere deducibile dalle imposte sul reddito del prestatore del servizio. Si tratta tuttavia di una materia riservata agli Stati Membri e proprio per questo essa non è inclusa nella proposta di Direttiva²⁶¹.

Con riguardo alla tassazione dell'economia digitale è importante sottolineare che l'Unione Europea spinge verso una soluzione comune, proprio in ragione del fatto che le imprese digitali possono operare a livello transfrontaliero senza alcuna presenza fisica. La ricerca di un accordo per affrontare il problema che coinvolga tutti gli Stati membri è volta a garantire un'armonizzazione del mercato digitale europeo, che consenta di assicurare condizioni di parità di trattamento. Queste ultime potrebbero difatti non essere garantite nel caso di provvedimenti unilaterali degli Stati che non siano coordinati tra loro.

Quanto descritto si pone in linea con lo scopo perseguito in materia di tassazione societaria dall'Unione Europea, che si sostanzia nella creazione di un'unica base imponibile comune (nota anche con l'espressione inglese *Common Corporate Tax Base* o con l'acronimo CCTB) e una base imponibile consolidata comune a livello europeo (nota anche con l'espressione inglese *Common Consolidated Corporate Tax Base* o con l'acronimo CCCTB), la quale consentirebbe di garantire una tassazione societaria più equa ed efficiente nell'Unione Europea²⁶².

Queste motivazioni rappresentano l'impulso che ha spinto l'Unione Europea ad intervenire in materia di tassazione dell'economia digitale, anche se al momento le azioni si qualificano come mere proposte, le quali tuttavia potrebbero concretizzarsi anche in tempi brevi.

La presenza digitale significativa e la *Digital Services Tax* rappresentano però soluzioni che non mancano di lacune e questioni ancora aperte.

²⁶¹ DI TANNO T., *La Web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. Trib.*, 2018, 20, 1531.

²⁶² Per approfondimenti sul tema si veda Senato della Repubblica, Legislatura 17^a, *Dossier n. 55 DE*,

CCTB e CCCTB, disponibile al sito internet https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/1007914/index.html?part=dossier_dossier1-sezione_sezione12-h2_h26. Si veda inoltre Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio* relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società, *documento COM (2016) 685 final*, Strasburgo, 25 ottobre 2016; Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio* relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, *documento COM (2016) 683 final*, Strasburgo, 25 ottobre 2016.

In primo luogo, la soluzione individuata nella prima proposta di Direttiva trattata, ossia l'introduzione di una nozione di "presenza digitale significativa" sembrerebbe comporti un problema soprattutto con riguardo ai tempi di implementazione, tale definizione infatti implica la modifica delle convenzioni contro le doppie imposizioni, che non sempre è così agevole. Inoltre anche i criteri di identificazione della presenza digitale significativa appaiono complicati. Si pensi ancora, a titolo esemplificativo, all'operazione di accertamento da parte di uno Stato membro ad un'impresa digitalizzata sulla base della presenza digitale significativa, in questo caso l'amministrazione finanziaria dovrebbe innanzitutto indagare circa il soddisfacimento dei requisiti numerici. Oltre a ciò è necessario stabilire come viene attribuito il reddito alla stabile organizzazione virtuale e quanto reddito è imputabile ad essa, nonché come questo venga ripartito tra gli Stati membri. Per i motivi appena menzionati la proposta di Direttiva in commento appare un buon punto di partenza, ed infatti ha già raccolto vari consensi tra gli Stati, su cui costruire una soluzione al problema della tassazione dell'economia digitale. Ciò nonostante la Direttiva sembrerebbe ancora caratterizzata da una certa vaghezza con riferimento alla determinazione del reddito e alla sua imputazione ai vari Stati.

Relativamente alla seconda proposta fatta dall'Unione Europea, corrispondente all'introduzione di una *Digital Services Tax*, si configurando diversi aspetti su cui necessita svolgere un'ulteriore riflessione. Innanzitutto i criteri individuati dalla Direttiva circa la competenza territoriale e la ripartizione tra gli Stati sembrano essere di difficile identificazione. In aggiunta alcuni autori potrebbero sottolineare il fatto che l'imposta gravando sul fatturato e non prevedendo la deduzione di alcun tipo di costo, sembrerebbe porre sul medesimo piano delle situazioni che invece potrebbero essere completamente differenti venendo quindi in contrasto con la libera concorrenza, in quanto si verrebbe a creare una discriminazione tra le imprese che possono avere una ricchezza completamente differente. Si noti infatti che il fatturato non è sinonimo di ricchezza, poiché un'impresa può fatturare 10 milioni di euro ed essere in utile di 8 milioni, mentre un'altra potrebbe fatturare 10 milioni, ma essere in perdita di 15 milioni. Per questo motivo la normativa potrebbe porsi in contrasto con l'ordinamento italiano e, in particolare, con l'art. 53 della Costituzione²⁶³. Come è stato precisato nel Capitolo

²⁶³ Sembra il caso qui di rammentare l'interessante dibattito circa la costituzionalità dell'Irap, che potrebbe essere simile a quello che si potrebbe sviluppare nel contesto esaminato. Fin dal suo esordio infatti molti studiosi hanno sottolineato la possibile non conformità al principio di capacità contributiva, in quanto imposta "non rappresentativa di un incremento patrimoniale da parte del soggetto". POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Cedam, 2012, 100, il quale sottolinea inoltre come la base imponibile, rappresentata dal valore della produzione netta, esprima solamente un dato parziale della ricchezza del contribuente, dal momento che essa è costituita da un dato al lordo della remunerazione erogata ai lavoratori e ai finanziatori. Se questi ultimi due fattori venissero sottratti dal valore della produzione netta,

1 del presente elaborato, tale previsione normativa è posta a fondamento del sistema tributario nazionale: si tratta del principio di capacità contributiva, il quale sancisce che “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. Ora se si applicasse un’imposta sul fatturato senza la previsione di alcuna deducibilità nell’esempio precedente le due imprese si troverebbero a pagare la medesima imposta, tuttavia si può fin da subito intuire che la loro capacità contributiva non è la stessa, in quanto un’impresa in utile di 8 milioni e una in perdita di 15 milioni. Con l’entrata in vigore di questa Direttiva alcuni autori potrebbero quindi sottolineare un contrasto con la disposizione costituzionale.

Infine tali proposte non sembra trovare l’accordo condiviso tra i Paesi europei: mentre Italia e Francia vorrebbero raggiungere un consenso a livello europeo entro l’anno per arrestare il comportamento delle multinazionali digitali, altri Paesi, come Irlanda, Malta e Lussemburgo si oppongono appellandosi ad un accordo globale, nel timore che i Paesi europei si trovino svantaggiati rispetto alla concorrenza fiscale di Paesi extra-europei. Una provocazione potrebbe qui essere fatta osservando i Paesi contrari alle soluzioni europee. Irlanda e Lussemburgo sono infatti Paesi centrali nella strategia fiscale delle multinazionali digitali, per cui l’introduzione delle Direttive nell’ordinamento europeo potrebbe far venire meno tale ruolo di centralità. Ciò che ci si chiede è quindi qual sia il vero motivo di tale opposizione.

L’OCSE si è proposta di accelerare i tempi per una soluzione a livello internazionale, che dovrebbe pervenire quindi non più entro il 2020, ma entro il 2019. Tuttavia il Commissario europeo per gli affari economici e monetari, Pierre Moscovici, non ha nascosto la sua perplessità con riferimento all’imminente intervento proposto dall’OCSE e sembra comunque propenso a proseguire con un intervento da parte dell’Unione Europea.

ricavando quindi una ricchezza effettiva, si potrebbe arrivare ad una perdita anche a fronte di un valore della produzione netta positivo. In tal caso il contribuente potrebbe trovarsi a dover corrispondere allo Stato l’Irap pur essendo in perdita. Occorre tuttavia sottolineare che la Corte Costituzionale ha chiarito la questione con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 dichiarando di fatto la costituzionalità dell’Irap. Per ulteriori approfondimenti si rimanda a POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, cit.; SCHIAVOLIN R., *L’imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Giuffrè, Milano, 2007; I.D. *L’imposta regionale sulle attività produttive*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova, 2012.

3.2. La tassazione dell'economia digitale negli interventi dei singoli Paesi

3.2.1. Le azioni poste in atto dall'Italia: dal primo tentativo di una Google Tax alla Web Tax introdotta dalla Legge di Bilancio 2018.

Tra gli Stati Europei che hanno adottato una soluzione unilaterale in attesa di un intervento a livello sovranazionale²⁶⁴ c'è anche l'Italia. Già nel 2014 infatti il legislatore italiano si è dimostrato attivo e sensibile alla tema della tassazione dell'economia digitale, introducendo la cosiddetta "Google Tax" con la Legge di Stabilità 2014²⁶⁵. Si è trattato di un tentativo di intervento dell'ordinamento italiano in risposta al problema analizzato. La *Google Tax* non consisteva in una vera e propria imposta, né in una tassa, ma era un pacchetto di disposizioni che andavano a disciplinare le operazioni B2B di acquisto di servizi pubblicitari *online*. Tale misura si sostanziava nell'introduzione di un obbligo dei potenziali acquirenti di pubblicità *online* di acquistare il servizio esclusivamente da soggetti titolari di una partita IVA italiana, allo stesso modo solo i titolari di una partita IVA italiana potevano acquistare spazi pubblicitari online riferiti al territorio italiano. Con riferimento invece alla determinazione del reddito d'impresa era stato stabilito che, ai fini della determinazione dei prezzi di trasferimento, le società residenti operative nel settore della pubblicità online dovessero applicare degli indicatori di profitto differenti rispetto a quelli applicati ai costi per lo svolgimento della propria attività. Oltre a ciò era stato previsto l'obbligo di utilizzare come mezzo di pagamento per l'acquisto dei servizi di pubblicità *online* il bonifico bancario o postale dal quale dovevano risultare anche i dati identificativi del beneficiario e la piena tracciabilità delle operazioni²⁶⁶.

Detto tentativo, malgrado ispirato da un'esigenza concreta, è stato però ampiamente criticato già nelle fasi precedenti all'emanazione. In particolare è stato sostenuto che la norma fosse

²⁶⁴ L'Italia infatti sta partecipando attivamente agli sviluppi europei, in particolare all'Ecofin tenutosi a Tallinn Ecofin il 15 e 16 settembre 2017, assieme a Francia, Spagna e Germania, ha proposto un'equalisation tax, che avrebbe dovuto colpire i redditi non tassati delle web company con un'aliquota simile a quella delle imposte sul reddito delle società. ANTONINI M., TOSCHETTI E., *Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corr. trib.*, 2017, 41, 3177. PADOVANI E., *Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, cit.

²⁶⁵ Con l'art. 1, comma 33, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, il legislatore aveva introdotto nel D.P.R. n. 633 del 1972 l'art. 17-bis.

²⁶⁶ TOMASSINI A., IASELLI G., "Web tax" in cerca d'autore, in *Corr. trib.*, 2014, 4, 297; PETESE L., *La fenomenologia offshore*, in CARBONE M., BOSCO M., PETESE L., *La geografia dei paradisi fiscali*, IPSOA, Vicenza, 2015.

contraria alle libertà fondamentali sancite dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, specificamente con riguardo alla libertà di stabilimento e alla libertà di prestazione di servizi, nonché alla normativa IVA²⁶⁷. Proprio a causa di queste critiche la disposizione è stata abrogata nell'immediato²⁶⁸.

Dopo il fallimento del primo tentativo l'Italia ha continuato a cercare una possibile soluzione al problema ed ha introdotto a giugno 2017²⁶⁹ la cosiddetta “*Web Tax transitoria*”. Anche in questo caso la denominazione con cui è conosciuta la disposizione è impropria, in quanto in primo luogo non si tratta di un'imposta o di una tassa e, in secondo luogo, non riguarda solamente la *digital economy*, ma tutti i gruppi multinazionali²⁷⁰.

Si tratta di una procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata che ha lo scopo di incentivare l'emersione di stabili organizzazioni occulte, attraverso benefici premiali sul piano sanzionatorio. È interessante notare come questa previsione normativa si collochi in un più ampio schema di norme, le quali si caratterizzano per una riforma del rapporto fisco-contribuente, sempre più bilaterale, tramite meccanismi di *compliance*²⁷¹.

L'appellativo “*Web Tax*” è stato scelto per sottolineare lo scopo di questo istituto di colpire le multinazionali digitali. Si noti inoltre che non si tratta di una soluzione sostanziale, bensì procedimentale²⁷².

²⁶⁷ Per ulteriori approfondimenti si veda TOMASSINI A., IASELLI G., “*Web tax*” in cerca d'autore, cit.; DEL FEDERICO L., *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato, ma dalle condivisibili finalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 913; TRENTA C., *La “Google Tax” italiana. Regime fiscale italiano ed e-economy europea*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 889.

²⁶⁸ La disposizione è stata abrogata ad opera dell' art. 2, comma 1, lett. a), D.L. 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 maggio 2014, n. 68.

²⁶⁹ L'introduzione e avvenuta ad opera dell'art. 1-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96.

²⁷⁰ AVOLIO D., PEZZELLA D., *La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali*, in *Fisco*, 2018, 6, 1 – 525; MOLINARO G., *Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company*, in *Corr. Trib.*, 2017, 28, 2203; ATTARDI C., *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *Fisco* 2017, 43, 4150.

²⁷¹ ROSSI L., FICAI G., *Web Tax: prime considerazioni*, in *Boll. Trib.*, 2017, 18, 1321. SEPIO G., D'ORSOGNA M., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *il Fisco*, 2017, 31, 1-3020.

²⁷² SEPIO G., D'ORSOGNA M., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, cit.

La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata è destinata solamente a determinati soggetti, in particolare a società od enti non residenti appartenenti ad un gruppo multinazionale in possesso dei seguenti requisiti:

- presentano ricavi consolidati annui superiori a 1 miliardo di euro²⁷³;
- effettuano di cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio italiano per ammontare superiore a 50 milioni di euro all'anno²⁷⁴;
- svolgono le operazioni di cui ai punti precedenti avvalendosi di società residenti in Italia o stabili organizzazioni italiane di società non residenti.

Alcune società possono non essere ammesse alla procedura sebbene in possesso dei requisiti sopra citati. Esistono infatti delle preclusioni per l'accesso ad esempio nel caso in cui i soggetti interessati abbiano avuto conoscenza precedentemente di accessi, ispezioni o verifiche, ovvero dell'inizio di un'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria oppure ancora dell'avvio di procedimenti penali a suo carico relativi all'eventuale configurazione di una stabile organizzazione.

I soggetti quindi che rispettano i requisiti e che non siano esclusi dalla procedura possono chiedere all'Agenzia delle Entrate di valutare la sussistenza di una stabile organizzazione sulla base dell'attività esercitata dalla società ed eventualmente di sanare le violazioni connesse all'omessa dichiarazione da parte della stabile organizzazione²⁷⁵.

I soggetti legittimati e che rispettano i requisiti possono presentare un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate per chiedere la valutazione circa l'esistenza dei presupposti che qualificano una stabile organizzazione²⁷⁶. Qualora l'Agenzia delle Entrate constata l'esistenza di quest'ultima trasmette alla società un invito al contraddittorio per definire i debiti tributari relativi ai periodi d'imposta per i quali è scaduto il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali. Il soggetto non residente riceve quindi un invito per l'accertamento con adesione.

²⁷³ A tal fine si considera il valore più elevato delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, come indicate nel bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi precedenti. Così MOLINARO G., *Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company*, cit.

²⁷⁴ 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 consolidato relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza e ai due esercizi precedenti. *Ibidem*

²⁷⁵ ROSSI L., FICAI G., *Web Tax: prime considerazioni*, in *Boll. Trib.*, cit.

²⁷⁶ Per i quali si rimanda al Cap. 2, Par. 2.2, pag. 58 ss.

Qualora vi sia un accordo e il contribuente proceda con la sottoscrizione dell'accertamento con adesione, al versamento dei debiti tributari sono riconosciuti dei vantaggi. In primis il contribuente non è assoggettato alle sanzioni penali previste per il reato di omessa dichiarazione, inoltre è previsto un regime sanzionatorio premiale, dal momento che è previsto il pagamento delle sanzioni tributarie nella misura della metà di quelle previste ordinariamente per l'accertamento con adesione²⁷⁷. È inoltre prevista la possibilità per il contribuente di accedere, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione, al regime dell'adempimento collaborativo²⁷⁸.

Sebbene si tratti di vantaggi di sicuro interesse per le società che intendono regolarizzare la propria posizione con il fisco italiano, parte della dottrina²⁷⁹ ha tuttavia sottolineato come la misura potrebbe essere di scarsa efficacia. I motivi di questa inefficienza sono dovuti essenzialmente alle conseguenze che deriverebbero dalla mancata sottoscrizione dell'accordo con l'Amministrazione finanziaria o dall'omesso versamento anche di parte del debito tributario. In tal caso infatti, l'Agenzia delle Entrate, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di notificazione dell'invito o di redazione dell'atto di adesione, accerta le imposte e gli interessi dovuti e irroga le sanzioni nella misura ordinaria, anche in deroga ai termini per l'accertamento ordinario. Inoltre in caso di mancata sottoscrizione dell'accertamento per

²⁷⁷ Il contribuente pagherà quindi sanzioni per 1/6 del minimo, in luogo dell'1/3.

²⁷⁸ Si tratta di un regime un istituto che prevede l'adesione volontaria del contribuente in possesso di determinati requisiti (per i quali si rimanda all'articolo 7 del D. Lgs 128/2015 e al punto 2 del Provvedimento dell'Agenzia del 14 aprile 2016 disponibile al sito internet <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Archivio/Normativa+prassi+archivio+documentazione/Provvedimenti/Provvedimenti+soggetti/2016/Aprile+2016+Provvedimenti/Provvedimento+14+aprile+2016+integrazione+Cooperative+compliance/Provvedimento+modifica+modello.pdf>) dotato di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Tale contribuente può quindi accedere ad un regime vantaggioso, tra cui rientra ad esempio:

- la procedura abbreviata di interpello preventivo nell'ambito della quale l'Agenzia delle entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta.

- l'applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in misura 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 dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime.

²⁷⁹ Si veda a tal proposito ATTARDI C., *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *Fisco* 2017, 43, 4150; ROSSI L., FICAI G., *Web Tax: prime considerazioni*, in *Boll. Trib.*, 2017, 18, 1321.

adesione ovvero di omesso o parziale versamento delle somme dovute, il reato di omessa dichiarazione rimane punibile²⁸⁰.

Alcuni autori potrebbero sottolineare il fatto che il legislatore abbia previsto delle soglie dimensionali elevate. La ratio di tale previsione probabilmente risiede proprio nello scopo di far emergere la ricchezza prodotta in Italia dalle multinazionali, con particolare riferimento a quelle che operano nell'economia digitale. Ciononostante queste soglie elevate non consentono l'accesso alla procedura di imprese non residenti minori, rischiando di non far emergere la ricchezza di queste stabili organizzazioni. Oltre a ciò questo trattamento differenziale, che consente una procedura di *compliance* solo per le multinazionali, potrebbe apparire discriminatorio verso quelle aziende che vorrebbero accedervi, ma non ne possiedono i requisiti.

Ulteriore prova del ruolo attivo dell'Italia in tema di tassazione dell'economia digitale è stata l'introduzione di una vera e propria imposta sulle transazioni digitali (c.d. *Web Tax*) italiana. Quest'ultima è stata introdotta ad opera dei commi da 1011 a 1019 dell'art. 1 L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

Si tratta di un'imposta indiretta che colpisce le prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici²⁸¹. Per servizi prestati tramite mezzi elettronici la disposizione intende “*prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*”²⁸². Sono quindi colpite dall'imposta quelle prestazioni di servizi fornite tramite internet e caratterizzate da un elevato grado di automatismo e, di conseguenza, da un intervento umano minimo o assente. Come si può notare a differenza della proposta di Direttiva dell'Unione Europea per l'introduzione della *Digital Services Tax*, per il cui esame si rimanda a quanto detto al paragrafo precedente, la legge di stabilità fornisce una definizione ampia e non va a declinare quali sono nel dettaglio i servizi colpiti. Per individuazione di questi ultimi infatti la legge rimanda ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze che avrebbe dovuto essere emanato entro il 30 aprile 2018²⁸³. Complici le elezioni del 4 marzo 2018, le tensioni e gli scontri politici tra i

²⁸⁰ Comma 8 dell'art. 1-bis) L. 24 aprile 2017, n. 50.

²⁸¹ TOMASSINI A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, cit.

²⁸² Art. 1, comma 1012, L. 27 dicembre 2017, n. 205.

²⁸³ Il comma 1012 della disposizione in esame riporta infatti “*Le prestazioni di servizi di cui al comma 1011 sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 30 aprile 2018*”.

partiti, che hanno focalizzato la loro campagna elettorale su tematiche differenti, nonché da ultimo il cambio della linea di Governo, ad oggi il decreto non è ancora stato emanato. Non si indagherà qui sui ritardi nell'emanazione del decreto, che potrebbero essere dovuti a vari fattori, tra cui la scelta delle forze politiche al Governo di occuparsi prima delle questioni presentate nel programma elettorale o semplicemente la scelta di attendere che venga attuata una soluzione a livello europeo²⁸⁴.

Ulteriore prova del ruolo attivo dell'Italia in tema di tassazione dell'economia digitale è stata l'introduzione di una vera e propria imposta sulle transazioni digitali (c.d. *Web Tax*) italiana. Quest'ultima è stata introdotta ad opera dei commi da 1011 a 1019 dell'art. 1 L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

Si tratta di un'imposta indiretta che colpisce le prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici²⁸⁵. Per servizi prestati tramite mezzi elettronici la disposizione intende “*prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*”²⁸⁶. Sono quindi colpite dall'imposta quelle prestazioni di servizi fornite tramite internet e caratterizzate da un elevato grado di automatismo e, di conseguenza, da un intervento umano minimo o assente. Come si può notare a differenza della proposta di Direttiva dell'Unione Europea per l'introduzione della *Digital Services Tax*, per il cui esame si rimanda a quanto detto al paragrafo precedente, la legge di stabilità fornisce una definizione ampia e non va a declinare quali sono nel dettaglio i servizi colpiti. Per l'individuazione di questi ultimi infatti la legge rimanda ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze che avrebbe dovuto essere emanato entro il 30 aprile 2018²⁸⁷. Complici le elezioni del 4 marzo 2018, le tensioni e gli scontri politici tra i

²⁸⁴ Quest'ultima ipotesi potrebbe essere avvalorata dall'attuale Ministro degli esteri Moavero, il quale indica una “*Web Tax europea*” come fonte di finanziamento per le politiche europee sull'immigrazione. In un'intervista alla Stampa infatti ha dichiarato “*il gettito dell'istituenda web tax europea, destinata ai giganti della rete che finora si sono avvalsi della possibilità di fare slalom fra i diversi regimi nazionali, per finanziare lo sviluppo dei Paesi africani e frenare l'arrivo dei profughi*”. BINELLI R., *Il ministro Moavero: "La web tax per aiutare l'Africa e frenare i migranti"*, in *Il Giornale*, 1 luglio 2018, disponibile al sito internet <http://www.ilgiornale.it/news/politica/ministro-moavero-web-tax-aiutare-lafrica-e-frenare-i-1547261.html>.

²⁸⁵ TOMASSINI A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, cit.

²⁸⁶ Art. 1, comma 1012, L. 27 dicembre 2017, n. 205.

²⁸⁷ Il comma 1012 della disposizione in esame riporta infatti “*Le prestazioni di servizi di cui al comma 1011 sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro il 30 aprile 2018*”.

partiti, che hanno focalizzato la loro campagna elettorale su tematiche differenti, nonché da ultimo il cambio della linea di Governo, ad oggi il decreto non è ancora stato emanato. Non si indagherà qui sui ritardi nell'emanazione del decreto, che potrebbero essere dovuti a vari fattori, tra cui la scelta delle forze politiche al Governo di occuparsi prima delle questioni presentate nel programma elettorale o semplicemente la scelta di attendere che venga attuata una soluzione a livello europeo.

Non tutti i prestatori di servizi digitali sono soggetti passivi di questa imposta, ma solamente quelle prestazioni effettuate nei confronti di soggetti IRES, di società di persone, di persone fisiche esercenti attività d'impresa o arti e professioni, nonché delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti situate nel territorio italiano²⁸⁸. Si tratta quindi di un'imposta che si applica a prescindere dalla residenza del prestatore ed è territorialmente rilevante in Italia nella misura in cui il committente ha la residenza o una stabile organizzazione nel territorio italiano, indipendentemente dal luogo in cui si conclude la transazione²⁸⁹.

Sulla base della disposizione in commento sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta i soggetti che hanno aderito al regime forfettario²⁹⁰, nonché i contribuenti che rientrano nel regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità²⁹¹. Sono altresì escluse le prestazioni cosiddette B2C, anche in ragione del fatto che se così fosse rischierebbe di qualificarsi come una nuova imposta sul valore aggiunto.

Oltre a ciò sono soggetti passivi di questa imposta solamente i prestatori di servizi digitali, residenti o non, che svolgono un certo numero di transazioni. Così sono soggetti passivi solo quei prestatori che nel corso di un anno solare effettuano un numero complessivo di transazioni superiore a 3.000 unità.

La base imponibile è costituita dal valore della singola transazione, ossia dal corrispettivo al netto dell'imposta sul valore aggiunto, a cui viene applicata l'aliquota del 3%.

²⁸⁸ SAPIENTE F., *La WEB TAX italiana nel contesto del Pacchetto digitale Unionale*, in (atti del convegno "Tra stabile organizzazione e web tax stato dell'arte e prospettive", svolto presso l'Università Bocconi) Milano, 8 maggio 2018.

²⁸⁹ DELLA VALLE E., *La web tax italiana e la proposta di direttiva sull'imposta sui servizi digitali: Morte di un nascituro appena concepito?*, in *Fisco*, 2018, 16, 1507.

²⁹⁰ Si veda in tal senso l'art. 1, commi da 54 a 89, L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Bilancio 2015).

²⁹¹ Ci si riferisce ai soggetti di cui all'art. 27, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

La riscossione avviene all'atto del pagamento del corrispettivo attraverso il meccanismo della sostituzione: il committente, in qualità di sostituto d'imposta, versa l'imposta e poi esercita la rivalsa nei confronti del prestatore, salvo il caso in cui i soggetti che effettuano la prestazione indichino nella fattura relativa alla prestazione, o in altro documento idoneo da inviare contestualmente alla fattura, di non superare il limite delle 3.000 transazioni annue. L'imposta viene quindi versata dal committente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento del corrispettivo, in un sistema quindi molto simile a quello dell'IVA.

Con il citato decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, al quale si possono aggiungere uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate, sono stabilite le modalità applicative dell'imposta, compresi gli obblighi dichiarativi e di versamento, nonché eventuali casi di esonero.

A differenza quindi dalla *Digital Service Tax* europea quindi le modalità attuative vengono demandate ad un Decreto ed eventualmente ad un provvedimento, i quali devono definire sostanzialmente tre questioni:

- a. Quali servizi sono attratti a tassazione;
- b. Quali sono gli obblighi dichiarativi nel dettaglio;
- c. Quali sono i casi di esonero.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia IVA in quanto compatibili²⁹².

Si può quindi osservare come la disciplina della *Web Tax* italiana si ispira molto all'imposta sul valore aggiunto, la quale è l'imposta attualmente in vigore che riesce a gestire meglio e a colpire l'economia digitale.

Sulla base del comma 1017 della Legge di Bilancio 2018 l'imposta si dovrebbe applicare dal "1° gennaio dell'anno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto" del Ministro dell'Economia e delle Finanze. La *Web Tax* si dovrebbe dunque applicare alle transazioni di servizi digitali effettuate a decorrere dal 1 gennaio 2019. Tuttavia, dal momento che il Decreto in questione tarda ad arrivare non è escluso che l'imposta si applichi

²⁹² Sulla base dell'art. 1, comma 1016, della Legge di Bilancio 2018 "Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso relativi all'imposta di cui al comma 1011, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili".

successivamente o, addirittura, non conosca mai applicazione dal momento che nel frattempo si potrebbe trovare un accordo a livello europeo.

Anche in questo caso l'imposta non è esente da critiche. Innanzitutto lo stesso Ufficio parlamentare di Bilancio²⁹³ ha individuato un problema di discriminazione tra soggetti residenti e non, il quale si sostanzia in uno svantaggio competitivo delle imprese residenti rispetto alle non residenti²⁹⁴: *“L'applicazione del prelievo nella forma di una ritenuta alla fonte sui ricavi, costituisce una sorta di tassazione di ultima istanza per le imprese non residenti che decidono di non palesare i propri ricavi in una stabile organizzazione in Italia. Questa impostazione introduce implicitamente un elemento di discriminazione tra imprese residenti e non residenti, che ha alimentato una discussione di tipo tecnico e politico rispetto alla sua compatibilità con i trattati europei. [...] Infatti i ricavi delle imprese residenti sono sottoposti non solo al nuovo tributo, ma anche alle altre imposte dirette con le aliquote vigenti in Italia, con un onere di imposta effettivo più elevato”*. L'incidenza delle imposte per le imprese residenti così aumenta in quanto i ricavi di queste sono sottoposti non solo alla *Web Tax*, ma anche alle altre imposte dirette italiane, mentre le multinazionali non residenti probabilmente in Italia pagheranno solo la *Web Tax* e continueranno invece a pagare le imposte nei Paesi a fiscalità privilegiata, con un'incidenza delle imposte nettamente inferiore rispetto a quelle italiane²⁹⁵.

Il medesimo documento evidenzia poi un ulteriore problema che potrebbe ampliare tale situazione, ossia la possibilità delle imprese multinazionali non residenti di traslare l'ammontare del nuovo tributo sul corrispettivo delle prestazioni di servizi senza ridurre la loro

²⁹³ Ufficio Parlamentare di Bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, flash n. 9 del 29 dicembre 2017, disponibile al sito internet http://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2017/12/Flash-9_2017.pdf.

²⁹⁴ Come si vedrà a breve si genera così una situazione opposta rispetto alle previsioni di India e Regno Unito, dove l'introduzione della tassazione dell'economia digitale è volta alla protezione delle imprese residenti. In tal senso si veda AVOLIO D., PEZZELLAD., *La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali*, in *Fisco*, 2018, 6, 1 – 525.

²⁹⁵ Il documento Ufficio Parlamentare di Bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, cit. riporta *“Ipotizzando, un margine di profitto del 50 per cento, l'aliquota implicita complessiva sui profitti con la web tax passa dal 27,9 per cento (per l'Ires e l'IRAP) al 33,9 per cento; con un margine più basso (e più coerente con i margini medi delle imprese nel settore digitale), pari al 20 per cento, l'aliquota sale al 42,9 per cento e continua a crescere con la riduzione del margine di profitto. Al contrario, per le imprese non residenti il nuovo tributo potrebbe assolvere definitivamente agli obblighi tributari in Italia (con il margine del 20 per cento l'aliquota implicita sui profitti digitali è del 15 per cento) e per l'Amministrazione finanziaria potrebbe diventare più difficile spingere le multinazionali digitali a pagare le altre imposte in Italia e queste continuerebbero a pagare aliquote di imposta irrisorie nei paesi a fiscalità privilegiata. Ne consegue uno svantaggio competitivo delle imprese residenti sia rispetto al mercato tradizionale interno sia rispetto al mercato internazionale”*.

competitività, dal momento che godono di un maggior potere di mercato rispetto alle imprese residenti²⁹⁶.

La scelta di fissare l'aliquota al 3% sembra quindi “*costituire un compromesso tra la necessità di contrastare l'elusione fiscale aggressiva delle multinazionali e l'intento di non penalizzare eccessivamente le imprese residenti*”²⁹⁷.

Alcuni autori²⁹⁸ si sono posti il dubbio circa la costituzionalità l'imposta, ritenuta discriminatoria in quanto settoriale. A sostegno di ciò viene ripresa la nota sentenza relativa alla cosiddetta *Robin Hood Tax*²⁹⁹ nella quale si afferma che “*ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione*”³⁰⁰.

La discriminazione potrebbe essere sostenuta sulla base della previsione dell'esonero sotto la soglia delle 3.000 operazioni. Questo perché le transazioni possono essere di qualsiasi ammontare, per cui può essere soggetta ad imposizione l'impresa che effettua 3.000 operazioni da un euro ciascuna (per un ammontare complessivo di 3.000 euro), mentre l'azienda che effettua una sola transazione ne è esclusa anche se quella singola transazione è di un milione di euro.

In questo senso anche la proposta europea sull'introduzione di una *Digital Service Tax* prevede delle soglie di esclusione³⁰¹, tuttavia queste soglie sono molto più elevate nel tentativo di isolare

²⁹⁶ Ufficio Parlamentare di Bilancio, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, cit.

²⁹⁷ *Ibidem*; AVOLIO D., PEZZELLA D., *La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali*, in *Fisco*, 2018, 6, 1 – 525; TELCH F., *Imposta sulle transazioni digitali: web tax*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2018, 3, 85.

²⁹⁸ DELLA VALLE E., *La web tax italiana e la proposta di direttiva sull'imposta sui servizi digitali: Morte di un nascituro appena concepito?*, in *Fisco*, 2018, 16, 1507.

²⁹⁹ La *Robin Hood Tax* consisteva in un'addizionale Ires con un'aliquota del 5,5%, elevata in un primo momento al 6,5% e successivamente aumentata di 4 punti percentuali. Essa si rivolgeva a determinate categorie di contribuenti che operavano nel settore petrolifero ed energetico ed è stata dichiarata incostituzionale con sentenza della Corte Costituzionale 11 febbraio 2015, n. 10.

³⁰⁰ Corte Costituzionale 11 febbraio 2015, n. 10.

³⁰¹ Sono esclusi i soggetti che hanno un ammontare ricavi a livello mondiale inferiore a 750 milioni di euro e un ammontare dei ricavi derivanti dai servizi digitali nel territorio dell'Unione Europea inferiore a 50 milioni di euro. Per approfondimenti si rimanda al par. ... del presente capitolo.

le multinazionali digitali dalle piccole e medie imprese che operano nel digitale. Tale risultato non appare invece raggiunto dall'impostazione della normativa italiana per le ragioni anzidette.

Inoltre, proprio come è stato commentato con riferimento alla *Digital Service Tax* europea, anche per la previsione italiana potrebbe sorgere il dubbio di una compatibilità con l'articolo 53 della Costituzione. L'imposta infatti colpisce il corrispettivo al netto dell'IVA, ma non è sempre detto che questo si trasformi in ricchezza e potrebbe finire così per colpire dei soggetti che sono in perdita³⁰².

Qualche autore potrebbe anche sostenere che l'imposta possa configurarsi come un duplicato dell'IVA in contrasto con la normativa comunitaria che prevede il divieto di introduzione di un'imposta che abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari³⁰³. Questo perché come si è già accennato attraverso il potere di mercato delle multinazionali digitali e la loro capacità di traslare l'imposta esse potrebbero operare questa traslazione e scaricare di fatto l'imposta sui consumatori. Si pensi a servizi offerti da piattaforme come Netflix o Airbnb, che potrebbero aumentare il prezzo per accedere al servizio. Più difficile è invece la traslazione nel caso del *business* più innovativo, ma Facebook o Google potrebbero ad esempio aumentare la quantità di annunci pubblicitari visualizzati dagli utenti italiani o prevedere addirittura che il loro servizio diventino a pagamento³⁰⁴. Ciò avverrebbe tuttavia sul piano economico e non già dal punto di vista giuridico.

Altri autori hanno invece riscontrato una violazione dell'art. 23 della Costituzione in materia di riserva di legge, secondo cui "*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*". Ciò in ragione del fatto che l'individuazione dei servizi da assoggettare a tassazione e dei casi di esonero, che di fatto rappresenta la delimitazione del

³⁰² Per approfondimenti si rimanda a quanto detto per la *Digital Service Tax* europea alla pag. 106 ss., par. 3.2, del presente Capitolo. In tal senso si veda anche DELLA VALLE E., *La web tax italiana e la proposta di direttiva sull'imposta sui servizi digitali: Morte di un nascituro appena concepito?*, in *Fisco*, 2018, 16, 1507.

³⁰³ Art. 33 della VI Direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, disponibile al sito internet <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31977L0388&from=IT>; TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, cit.

³⁰⁴ Si pensi se Google proponesse un abbonamento annuale all'irrisoria cifra di 0,89 centesimi (come faceva WhatsApp fino a qualche anno fa). Se si moltiplicano gli 0,89 centesimi per il numero di utenti di Google in Italia (circa 29.653.000) risulterebbe una cifra non indifferente, che magari al netto potrebbe andare a coprire se non tutta, magari una parte della *web tax* da pagare. Queste considerazioni vengono qui proposte in modo semplificato, tralasciando ad esempio il caso in cui l'utente scelga quindi di utilizzare un altro motore di ricerca.

presupposto, viene affidata ad un Decreto ministeriale, quando dovrebbe essere la legge a definire almeno dei criteri direttivi³⁰⁵.

L'imposta così individuata appare ad una prima lettura molto simile a quella proposta dall'Unione Europea, tuttavia vi sono numerose differenze. La tabella che segue opera un confronto tra le due discipline:

	IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI DIGITALI	DIGITAL SERVICE TAX
Tipologia imposta	Indiretta	Indiretta
Ambito oggettivo	Prestazioni di servizi da definire con decreto ministeriale	Prestazioni di servizi già individuate dalla proposta
Ambito soggettivo	B2B	B2B, B2C, B2G
Esclusioni	Soggetti in regime forfettario o dei minimi; soggetti non residenti privi di stabile organizzazione; soggetti che effettuano meno di 3.000 transazioni.	Soggetti che presentano un importo dei ricavi a livello mondiale inferiore a euro 750 mln e un ammontare dei ricavi europei derivanti da servizi digitali inferiore ad euro 50 mln
Base imponibile	Valore della transazione (corrispettivo al netto dell'IVA)	Ricavi derivanti da servizi digitali contraddistinti dalla creazione di valore da parte dell'utente
Aliquota	3%	3%
Obblighi dichiarativi	In attesa del decreto ministeriale	Dichiarazione nello Stato membro di identificazione

³⁰⁵ DELLA VALLE E., *La web tax italiana e la proposta di direttiva sull'imposta sui servizi digitali: Morte di un nascituro appena concepito?*, cit.; TOMASSINI A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, cit.

Versamento	Versamento da parte del committente, che opera quale sostituto d'imposta	Effettuato dal dal prestatore nello Stato membro di identificazione
Decorrenza presunta	2019	2020

3.3.2. La *Diverted Profit Tax* del Regno Unito

Il Governo inglese ad autunno del 2014 ha annunciato l'introduzione della *Diverted Profit Tax* progettata per contrastare l'uso di tecniche di pianificazione fiscale aggressive utilizzate dalle società multinazionali per deviare i profitti dal Regno Unito. L'imposta si applica a partire dall'1 aprile 2015. Detta imposta non è rivolta in modo esclusivo alle multinazionali dell'economia digitale, ma è stata introdotta con la finalità più generale di contrastare l'erosione della base imponibile da parte dei gruppi societari che spostano materia imponibile, derivante da attività svolte sul territorio britannico, in altri Stati, coerentemente con quanto disposto nel progetto BEPS dell'OCSE. In particolare il Governo inglese afferma che la *Diverted Profit Tax* mira a dissuadere e contrastare la deviazione dei profitti da parte di gruppi numerosi che:

- cercano di evitare la creazione di una stabile organizzazione nel Regno Unito che possa essere soggetta all'imposta sul reddito delle società;
- utilizzano accordi infragruppo o entità prive di sostanza economica per sfruttare le lacune fiscali, trasferendo quindi imponibile all'interno del gruppo.

È interessante notare che sebbene la *Diverted Profit Tax* colpisca grandi gruppi multinazionali, essa è valida anche per strutture societarie interamente britanniche nel caso in cui ottengano un vantaggio d'imposta nel Paese³⁰⁶.

Per l'applicazione dell'imposta viene utilizzato lo stesso metodo di calcolo che per l'imposta sulle società, quest'ultima però viene poi calcolata tramite un'aliquota inferiore. L'aliquota

³⁰⁶ HM Revenue & Customs, *Diverted Profit Tax: Guidance*, 30 novembre 2015.

della *Diverted Profit Tax* è pari al 25% e si applica a tutti i profitti che si considerano sottratti a tassazione nel Regno Unito mediante le tecniche sopra citate³⁰⁷.

È interessante il sistema scelto dal legislatore inglese per l'applicazione della norma, in quanto è il soggetto passivo che deve comunicare all'Amministrazione finanziaria inglese di essere potenzialmente destinatario della norma, quest'ultima poi provvede, a seguito di un contraddittorio con il contribuente che si è "autodenunciato", a quantificare la base imponibile³⁰⁸.

Inoltre il Regno Unito il 23 novembre 2017 ha comunicato l'introduzione di un meccanismo di ritenuta sulle *royalties* pagate da società non residenti ad altre società non residenti, ma situate in paradisi fiscali. Tale ritenuta si applica quando le *royalties* sono collegate ad una cessione di beni o servizi a clienti inglesi e pertanto viene utilizzata per spostare materia imponibile³⁰⁹.

Queste misure sono finalizzate a colpire delle attività specifiche che portano all'erosione di base imponibile. Per questo motivo dette previsioni si differenziano dalle rivendicazioni degli Stati della fonte per una redistribuzione dei diritti di imposizione fiscale che consenta di riflettere il reale valore creato dalle imprese digitali³¹⁰.

2.3.3 L'*Equalisation levy* indiana

Anche al di fuori del continente europeo ci sono stati alcuni Paesi che hanno cercato di disciplinare la tassazione dell'economia digitale. Tra questi Stati figura l'India, che nel 2016 ha introdotto un contributo di perequazione (*equalisation levy*) con l'aliquota del 6%.

³⁰⁷ Anche l'Australia ha introdotto *diverted tax* destinata a combattere la pianificazione fiscale aggressiva delle imprese multinazionali. L'imposizione si applica con un'aliquota differente rispetto a quella del Regno Unito, pari al 40%. Quest'ultima si applica ai profitti considerati "deviati" dall'evasione dello *status* di stabile organizzazione. UNNIKRISHNAN A., NAGAPPAN M., *Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 520.

³⁰⁸ PEDRACCINI F., *L'imposizione diretta nel contesto dell'economia digitale: stabili organizzazioni "virtuali", ritenute fiscali e la diverted profit tax*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 4, 895.

³⁰⁹ CIANI F., LANOTTE A., *Web Tax, le novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2018*, in *Boll. Trib.*, 2018, 4, 254.

³¹⁰ UNNIKRISHNAN A., NAGAPPAN M., *Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice*, cit.

La finalità dell'introduzione dell'*equalisation levy* è quella di creare una sorta di imposta sul reddito che riesca a colpire le imprese digitalizzate non residenti, che godono di un vantaggio rispetto alle imprese concorrenti indiane, che offrono beni o servizi simili³¹¹. In altre parole, lo scopo principale è quello di assicurare una parità di trattamento tra residenti e non, anche quando i soggetti non residenti non soddisfino i presupposti per essere tassati nel territorio indiano, ma abbiano nello stesso una significativa presenza economica³¹².

Il prelievo viene effettuato sui pagamenti effettuati per servizi di pubblicità online superiori a 1.500 dollari verso soggetti non residenti che operano nell'ambito dell'economia digitale³¹³.

2.3.3 Le posizioni di altri Stati

Accanto a Regno Unito ed India anche altri Stati hanno cercato di risolvere la situazione attraverso l'adozione di misure unilaterali. Tra questi si ricorda Israele che nell'aprile del 2016 ha emesso una circolare amministrativa (la numero 4 del 2016), la quale prevedeva che lo Stato israeliano interpretasse, estendendolo, il concetto di stabile organizzazione per le società che hanno una significativa presenza digitale nello Stato. Sono ricomprese nella nozione di stabile organizzazione anche le attività che sono di mera preparazione o che hanno carattere ausiliario e che di norma non si qualificerebbero come stabile organizzazione. Secondo la circolare la presenza digitale significativa includerebbe ad esempio un numero significativo di contratti per servizi Internet con residenti israeliani o un numero elevato di clienti israeliani che utilizzano il servizio digitale³¹⁴.

Allo stesso modo il Kuwait ha introdotto il concetto di "*virtual service permanent establishment*", così sussiste una stabile organizzazione di un soggetto non residente quando

³¹¹ MANOJ KUMAR SIGH, *Taxation of Digital Economy: An Indian Prospective*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 467.

³¹² FICOLA S., PEZZELLA D., *La stabile organizzazione nell'economia digitale*, in MAYR S., SANTACROCE B., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, IPSOA, Vicenza, 2016, 217 ss; AVOLIO D., *La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali*, in *Fisco*, 2018, 6, 1 – 525.

³¹³ PALUMBO G., *Prospettive di una nuova tassazione dell'economia digitale*, in *Fisco*, 2017, 44, 4257; TOMASSINI A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 3, 169. Per ulteriori approfondimenti si rimanda a UNNIKRISHNAN A., NAGAPPAN M., *Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice*, cit.

³¹⁴ TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, cit.; UNNIKRISHNAN A., NAGAPPAN M., *Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice*, cit.

questo fornisce a un soggetto residente in Kuwait un servizio per un determinato periodo di tempo. In questo modo viene presa in considerazione solamente la durata del contratto di fornitura e non la presenza fisica sul territorio. Sulla medesima linea è intervenuta l'Arabia Saudita, secondo la quale una stabile organizzazione può essere costituita unicamente sulla durata del servizio che viene fornito, indipendentemente dall'esistenza di una presenza fisica³¹⁵.

³¹⁵ UNNIKRIISHNAN A., NAGAPPAN M., *Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice*, cit.

CONCLUSIONI

La previsione di una tassazione per l'economia digitale è al centro del dibattito fiscale internazionale: temi quali l'introduzione di una *web tax* e la modifica del concetto di stabile organizzazione sono posti all'attenzione delle autorità nazionali ed internazionali. Quest'ultime si stanno dirigendo verso l'affermazione della supremazia, ai fini della tassazione, dello Stato della fonte, ossia del luogo in cui viene prodotta la ricchezza, rispetto a quello di residenza, dove risiede il soggetto che raccoglie questa ricchezza.

Ciò è avvenuto soprattutto a causa dell'avvento dell'economia digitale, che ha stravolto la possibilità di applicare quelli che sono gli istituti tradizionali, rendendoli facilmente aggirabili o addirittura inapplicabili.

Le multinazionali che operano nel *web* si caratterizzano da un *business* innovativo, che supera i criteri classici legati alla fisicità. Queste imprese difatti spesso non hanno bisogno di una sede fisica in uno Stato per svolgervi la propria attività. Proprio la loro natura immateriale e le lacune normative consentono loro di adottare una pianificazione fiscale spostando materia imponibile verso Paesi a fiscalità privilegiata. Si è infatti studiato la pratica *Double Irish with a Dutch Sandwich*” utilizzata da Google e la variante usata invece da Apple, provando così come detta pianificazione consenta di fatto un'imposizione prossima allo zero.

Allo stesso tempo i principi attuali di tassazione spesso non consentono di catturare la ricchezza dove questa viene prodotta e ciò è dovuto in larga misura al fatto che le norme vigenti si basano sul *worldwide principle*. Inoltre queste imprese sono spesso prive di una stabile organizzazione negli Stati, dal momento che sulla base delle convenzioni solamente il *server* costituisce una stabile organizzazione.

Per questo motivo i nuovi studi hanno come finalità quella di consentire allo Stato della fonte di tassare una ricchezza che con le norme vigenti non è imponibile. Da qui nasce l'esigenza di un'inversione di tendenza rispetto alle posizioni che si erano storicamente imposte: si sta verificando un'affermazione del principio della fonte in luogo di quello della residenza. Si è visto infatti come le proposte sia a livello interno che a livello internazionale tendano ad intercettare la ricchezza e dunque a basare l'imposizione nello Stato in cui si crea valore, spostandosi sempre più dal *worldwide principle* al *source principle*. Questa inversione di tendenza comporta tuttavia una serie di problemi di non così facile soluzione, *in primis* la necessità di modificare le convenzioni tra gli Stati, le quali sono ancora basate sul criterio della residenza.

Le organizzazioni sovranazionali e i singoli Stati stanno cercando di individuare una soluzione su un doppio fronte: da un lato modificando e ampliando il concetto di stabile organizzazione e dall'altro introducendo un tributo *ad hoc* per colpire le transazioni digitali.

Dal punto di vista internazionale la soluzione appare ancora lontana, in quanto affinché questa venga attuata, sia a livello OCSE che a livello europeo, è necessario che vi sia un accordo tra i diversi Stati, il quale non è agevole da raggiungere. Il dibattito si sostanzia infatti sulla revisione delle norme che ripartiscono la potestà impositiva tra gli Stati e questo impatta direttamente sull'esercizio della loro sovranità. Per cui è necessario stabilire innanzitutto dove si crea il valore da sottoporre ad imposizione e successivamente quali criteri di collegamento con il territorio adottare (in tal senso sembrerebbe condiviso l'utilizzo di una "significativa presenza economica" o "digitale" nello Stato). Oltre a ciò è fondamentale stabilire anche quanto valore si crea in uno Stato e quanto invece si crea in un altro. Le trattative devono così riuscire a dare una risposta a due differenti quesiti: quale criterio di collegamento può essere usato per individuare la presenza di un'impresa in uno Stato? E, una volta individuato questo criterio, quanto reddito si può attribuire all'impresa in quello Stato?

Tutte le soluzioni individuate devono poi essere in accordo con la normativa comunitaria e con i principi di tassazione mondiale.

Di fronte ai lunghi tempi che si prospettano per una soluzione condivisa, alcuni Paesi hanno deciso di introdurre nei loro ordinamenti delle soluzioni unilaterali per sottoporre ad imposizione le imprese digitalizzate. Tra questi Stati emerge anche l'Italia, che sta svolgendo un ruolo attivo sia internamente che dal punto di vista internazionale. In particolare negli ultimi due anni ha adottato delle misure volte a far emergere la ricchezza prodotta nel territorio italiano, dapprima tramite l'introduzione di una procedura di *compliance* che cerca di spingere verso un'emersione spontanea della ricchezza non dichiarata dai grandi operatori (non solo nell'economia digitale). Nella Legge di Bilancio 2018 è stata introdotta la nozione di "significativa e continuativa presenza economica" e un'imposta sulle transazioni digitali, che dovrebbe entrare in vigore a gennaio 2019. Si tratta tuttavia di soluzioni che non sono esenti da critiche, che presentano diversi problemi e non sono mancati dubbi sulla costituzionalità delle nuove normative. Ciò nonostante occorre dare atto che le soluzioni italiane non sono mere proposte, ma sono contenute in leggi e quindi sono già una realtà concreta, anche se per l'imposta sulle transazioni digitali bisognerà attendere un decreto ministeriale che ne specifichi alcuni aspetti fondamentali.

Le soluzioni isolate sono però sconsigliate sia dall'OCSE che dall'Unione Europea perché rischiano di introdurre dei trattamenti differenziati e di danneggiare la concorrenza. Inoltre le imprese digitali, operando a livello transfrontaliero, rischiano di rendere le misure dei singoli Stati inefficaci e questo comporta la necessità di un'iniziativa sovranazionale. Allo stesso tempo però l'introduzione di soluzioni unilaterali da parte di vari Paesi sembra aver contribuito a sollecitare le organizzazioni internazionali ad accelerare i tempi nella ricerca di una soluzione condivisa.

In conclusione la strada verso una tassazione efficace dell'economia digitale non sembra immediata, sussistono infatti molte questioni ancora aperte e criticità importanti. Ciò nonostante i lavori per raggiungere una soluzione si stanno intensificando negli ultimi tempi e molto probabilmente si arriverà ad un accordo comune sull'estensione della definizione di stabile organizzazione. Sebbene infatti la strada verso l'introduzione di quest'ultima comporti la modifica dei trattati e tempistiche più lunghe per la sua implementazione, questa appare la soluzione più condivisa.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

AA.VV., *ECDL Il manuale, Syllabus 5.0*, Milano, Apogeo, Milano, 2011, 35.

AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Riv. trim. dir. Trib.*, 2015, 1, 3.

ANTONINI M., TOSCHETTI E., *Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corr. trib.*, 2017, 41, 3177.

ASSONIME, *Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali*, in *Note e Studi*, documento n. 17/2016, pubblicato il 22 novembre 2016.

ATTARDI C., *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *Fisco* 2017, 43, 4150.

AVOLIO D., *Esterovestizione e stabile organizzazione sotto la lente della Guardia di Finanza*, in *Fisco*, 2018, 17, 1607 (commento alla normativa)

AVOLIO D., *Il modello di "impresa globale": effetti sulle contestazioni di esterovestizione e stabile organizzazione "occulta"*, in *Fisco*, 2017, 6, 550.

AVOLIO D., *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2018, 4, 265.

AVOLIO D., *La stabile organizzazione: profili definitivi*, in MAYR S., SANTACROCE B., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, IPSOA, Vicenza, 2016, 14 ss.

AVOLIO D., PEZZELLA D., *La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali*, in *Fisco*, 2018, 6, 1 – 525.

BACACHE-BEAUVALLET M., BLOCH F., *Special issue on taxation in the digital economy*, in *Journal of Public Economy Theory*, Febbraio 2018, Vol. 20, Issue 1, 5-8.

BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti della potestà tributaria*, Giuffrè, Milano, 2009.

BAGGIO R., *Territorialità del tributo*, in *Enciclopedia Treccani*, 2014, disponibile al sito www.treccani.it/enciclopedia/territorialita-del-tributo_%28Diritto-on-line%29/

BARGAGLI M., *I rapporti tra casa madre e stabile organizzazione ai fini IVA*, in *L'IVA*, 2017, 3, 20.

BARGAGLI M., *Residenza fiscale: rileva la sede di direzione effettiva*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, 2013, 3, 21

BARGAGLI M., *Sede di direzione effettiva ed accertamento dell'esterovestizione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2017, 3, 11.

BEGHIN M., *Diritto tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, 2015.

BERTI G., *Sovranità, ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto, Annali*, I, Giuffrè, Milano, 2007, 1070.

BINELLI R., *Il ministro Moavero: "La web tax per aiutare l'Africa e frenare i migranti"*, in *Il Giornale*, 1 luglio 2018, disponibile al sito internet <http://www.ilgiornale.it/news/politica/ministro-moavero-web-tax-aiutare-lafrica-e-frenare-i-1547261.html>.

BRUNO E., VALENTE A., *Un caso di esterovestizione fittizia*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., IPSOA, 2016.

CAGNONI D., D'UGO A., GERMANI A., *Riquilificazione in Italia della residenza di soggetti esteri: possibili strategie difensive*, in *Fisco*, 2016, 8, 753.

CEPPELLINI P. – LUGANO R., *Testo Unico delle imposte sui redditi*, Il Sole 24 Ore, 2015.

CIANI F., LANOTTE A., *Web Tax, le novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2018*, in *Boll. Trib.*, 2018, 4, 254.

CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, 1, 21.

- D'ABRUZZO G., *Residenza fiscale: l'OCSE fa chiarezza*, in *A&F*, 2001, 22, 19.
- D'ADDIO M., *Contrattualismo, ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto*, X, Giuffrè, Milano, 1962, 216.
- DEL FEDERICO L., *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato, ma dalle condivisibili finalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 913.
- DELLA ROVERE A., PECORARI F., *Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2018, 6, 23.
- DELLA VALLE E., MASPES P., *La stabile organizzazione nel sistema dell'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, 12, 942.
- DELLA VALLE E., *La web tax italiana e la proposta di direttiva sull'imposta sui servizi digitali: Morte di un nascituro appena concepito?*, in *Fisco*, 2018, 16, 1507.
- DELLA VALLE E., *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2016, 4, 871 (commento alla normativa)
- DEVEREUX M.P., VELLA J., *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 550.
- DI TANNO T., *La Web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. Trib.*, 2018, 20, 1531.
- DORIGO S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, Cedam, Lavis (TN), 2012.
- DOURADO A.P., *Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 565.
- FALCON G., *Lineamenti di diritto pubblico*, XIII ed., CEDAM, Padova, 2014.
- FALCONI F., MARIANETTI G., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corr. Trib.*, 2008, 27, 2168.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, IIX ed., Cedam, Padova, 2012.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, XII ed., Cedam, Padova, 2018.

FALZONE V., PALERMO F., COSENTINO F., *La Costituzione della Repubblica italiana*, illustrata con i lavori preparatori da FALZONE V., PALERMO F., COSENTINO F, con prefazione DI ORLANDO V.E., disponibile al sito internet: http://documenti.camera.it/bpr/14611_testo.pdf

FANTOZZI A., *La stabile organizzazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 2, 99.

FAZIO A., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 4, 1808.

FERRONI B., *Imprese multinazionali e cooperative compliance*, in *Fisco*, 2017, 3, 207.

FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, in *Fisco*, 2018, 7, 632.

FICOLA S., PEZZELLA D., *La stabile organizzazione nell'economia digitale*, in MAYR S., SANTACROCE B., *La stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali*, IPSOA, Vicenza, 2016, 217 ss.

FRANSONI G., *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, 2, 123.

FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004.

FREGNI M. C., *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin.*, 2017, 1, 51.

GALGANO F., *Globalizzazione e conglomerazione*, in *Contr. e impr.* 2006, 1, 73.

GALLIO F., *nota a sentenza*, in *Fisco*, 2018, 24, 2376.

GALLO F., *Per le società la sfida di un fisco globale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 3, 1187.

GARBARINO C., *Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, ad vocem*, in *Dig. V, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2008.

GARBARINI C., *La tassazione della digital economy tra stabile organizzazione e web tax: il contesto internazionale* (atti del convegno "Tra stabile organizzazione e web tax stato dell'arte e prospettive", svolto presso l'Università Bocconi) Milano, 8 maggio 2018.

GARBARINO C., *Residenza delle persone fisiche, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2012.

GARBARINO C., *Residenza delle persone giuridiche, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2012.

GARBARINO C., *Stabile organizzazione (nel diritto tributario), ad vocem*, in *Dig. V, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2009.

GARBARINO C., *Tassazione dei soggetti non residenti sui redditi prodotti in Italia, ad vocem*, in *Dig. VII, Comm., Sez. dir. trib. intern.*, Torino, 2012.

GIANGRANDE G., *Ancora sul concetto di residenza fiscale delle persone fisiche: profili applicativi ed aspetti probatori (nota a sentenza)*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 4, 261.

GIOIA A., *Territorio in diritto internazionale, ad vocem*, in *Dig. IV, Disc. Pubblicistiche, Sez. pubbl.*, XV, Torino, 1999, 257.

GUARINO S., *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 9, 716.

GUASTELLA G., *La verifica su Facebook in Italia: «Non ha dichiarato 300 milioni»*, in *Corriere della Sera*, 01 giugno 2018, disponibile al sito internet: https://www.corriere.it/tecnologia/economia-digitale/18_giugno_01/facebook-italia-non-ha-dichiarato-300-milioni-1aff00f2-6521-11e8-95f7-d0bed95533ca.shtml

HASLEHNER W., *Taxing where value is created in a post-BEPS (digitalized) world?*, Kluwer International Tax Blog, 30 maggio 2018, disponibile al sito internet <http://kluwertaxblog.com/2018/05/30/taxing-value-created-post-beps-digitalized-world/>

HM Revenue & Customs, *Diverted Profit Tax: Guidance*, 30 novembre 2015.

KUIPER W.G., *Definizione e analisi dei principi generali che regolano la fiscalità internazionale*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., IPSOA, 2016.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè Editore, 2016.

LEO M., *Quale tassazione per l'economia digitale*, in *Fisco*, 2018, 21, 2007.

LIBERATORE G., *La stabile organizzazione nell'“e-commerce”*: occorre un approccio attuale, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2015, 11, 25.

LIBERATORE G., *Verso una disciplina della sharing economy*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2017, 2, 5.

LONGO A., PARACCHI M., *Questioni in tema di trasferimento della residenza fiscale di una società da uno Stato membro dell'unione europea all'Italia*, in *Rass. Trib.*, 2012, 2, 420 (commento alla normativa)

LUPI R., ad vocem "Territorialità del tributo", Enc. Giuridica Treccani, 1994.

MAARTEN FLORIS DE WILDE, *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in*, in *Intertax*, Volume 46, Issue 6, 466.

MAGNANI A., *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fisco*, 2003, 30 - parte 1, 4677 (commento alla normativa)

MAGNANI A., *L'Europa litiga ancora sulla Web Tax. Spunta l'assist (a metà) dell'Ocse*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 aprile 2018, disponibile al sito internet <http://www.ilsole24ore.com/art/mondo/2018-04-28/l-europa-litiga-ancora-web-tax-spunta-l-assist-a-meta-dell-ocse-130521.shtml?uuid=AEEfNFgE>

MANGANELLI A., *Territorialità dell'imposta, ad vocem*, in *Dig. IV, Disc. Priv., Sez. comm.*, XV, Giuffrè, Torino, 1998, 366.

MANOJ KUMAR SIGH, *Taxation of Digital Economy: An Indian Prospective*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 467.

MARCONI M., *Il server come stabile organizzazione*, in *Fiscalità Internazionale*, 2007, 486 ss.

MAYR S., FORT G., *il progetto BEPS ed i beni immateriali*, in *Corr. Trib.*, 2014, 7, 547.

MELIS G., *Commercio elettronico nel diritto tributario, ad vocem*, in *Dig., Sez. comm.*, Giuffrè, Torino, 2008, 63-85;

MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires*, in *Corr. trib.*, 2008, 43, 3495.

MELIS G., *La residenza fiscale delle società nell'Ires: giurisprudenza e normativa convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2008, 45, 3648.

MICCIOLI G., *Digital economy: Le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, PM edizioni, 2016.

MINCUZZI A., *Google fa pace (dopo un anno) con il Fisco italiano: pagherà 306 milioni di euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 maggio 2017, disponibile al sito internet <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2017-04-27/google-fa-pace-il-fisco-italiano-paghera-306-milioni-euro-184747.shtml?uuid=AEjqONCB>

MINCUZZI A., *Inchiesta su Amazon: avrebbe evaso imposte per 130 milioni di euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 aprile 2017, disponibile al sito internet: <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2017-04-28/inchiesta-amazon-avrebbe-evaso-imposte-130-milioni-euro-172852.shtml?uuid=AEIcQPDB>

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, *Procedura pubblica di consultazione nazionale, riguardante il pacchetto di proposte della Commissione per la tassazione dell'economia digitale*, disponibile al sito internet http://www1.finanze.gov.it/finanze2/servizi/n_consult_newDF/consulta.php?id=1301&step=0

MOLINARO G., *La tassazione della ricchezza derivante dall'economia digitale*, in *Fisco*, 2015, 39, 3753.

MOLINARO G., *Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company*, in *Corr. Trib.*, 2017, 28, 2203.

MORRI S., GUARINO S., *Aiuti di stato e "tax rulings": il caso "Apple"*, in *Boll. Trib.*, 2016, 21, 1544.

NOSEDA G., *Le convenzioni contro le doppie imposizioni secondo la prassi italiana*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., VI ed., Ipsoa, 2014.

NUZZOLO A., *La nuova definizione di stabile organizzazione nel Tuir: la stabile organizzazione materiale*, (atti del convegno "Tra stabile organizzazione e web tax stato dell'arte e prospettive", svolto presso l'Università Bocconi) Milano, 8 maggio 2018.

OLBERT M., SPENGLER C., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, in *World Tax Journal*, Febbraio 2017, 01, int 4.

- PADOVANI E., *Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, in *Corr. trib.*, 2018, 4, 257.
- PALUMBO G., *Prospettive di una nuova tassazione dell'economia digitale*, in *Fisco*, 2017, 44, 4257.
- PAPOTTI F., *Stabile organizzazione: dogmi, gregari e rivoluzionari*, in *Corr. trib.*, 2018, 21, 1676.
- PARISI P., MAZZA P., *Residenza fiscale: elemento cruciale per la determinazione delle imposte*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2016, 29, 53.
- PARPIGLIA M., SERINO M., *La "sede dell'amministrazione" nell'attribuzione di residenza fiscale delle persone giuridiche: criticità operative*, in *Il fisco*, 2008, 24, 1-4297.
- PEIROLO M., *La stabile organizzazione IVA nel regolamento di esecuzione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2012, 2.
- PEIROLO M., *Imputazione «per trasparenza» ai soci non residenti dei redditi prodotti da una società di persone italiana*, in *Azienda & Fisco*, 2006, 22, 35.
- PENNESI M., BENIGNI C., *Esterovestizione: la sede dell'amministrazione determina la residenza fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2012, 24, 1878
- PERRONE V., STEVANATO D., LUPI R., *Ulteriori riflessioni sulla "web tax": estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, 1, 121.
- PETESE L., *La fenomenologia offshore*, in CARBONE M., BOSCO M., PETESE L., *La geografia dei paradisi fiscali*, IPSOA, Vicenza, 2015.
- POGGIOLI M., *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*, Cedam, 2012.
- PORTALE R., *Imposta sul valore aggiunto*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2011.
- RICCI C., *Rapporti e contratti informatici: stabile organizzazione e tassazione delle imprese e delle società*, in FINOCCHIARO G., DELFINI F., *Diritto dell'informatica*, Utet Giuridica, Lavis, 2014, 1021 ss.

RICERCHE & STUDI S.P.A. AREA STUDI MEDIOBANCA, *Software & Web Companies (2012-2017)*, Milano, 14 novembre 2017, disponibile al sito internet <https://www.mbres.it/it/publications/dati-cumulativi-di-imprese-multinazionali>.

RIPA G., *La fiscalità d'impresa*, Cedam, Padova, ed. II, 2018.

ROLLE G., *BEPS: Legge delega per la revisione del sistema fiscale e influenza dei lavori OCSE/G20*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2014, 12, 11.

ROSENBLOOM H.D., NOKED N., HELAL M.S., *The unruly world of tax: a proposal for an International Tax Cooperation Forum (Il turbolento mondo del Fisco: proposte per un Forum di cooperazione fiscale internazionale)*, in *Riv. trim. dir. Trib.*, 2014, 1, 183.

ROSSI L., FICAI G., *Web Tax: prime considerazioni*, in *Boll. Trib.*, 2017, 18, 1321.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, II ed., Giuffrè, 2009, 81.

RUSSO R., *Base Erosion and Profit Shifting*, in Boccia F., Leonardi R., *The challenge of the digital economy, Markets, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Roma, 2017.

SACCHETTO C., *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2001, 2, 35.

SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, *ad vocem*, in *Enciclopedia del diritto*, XLIV, Giuffrè, Milano, 1992, 304.

SALVINI O., *La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS*, in *Rass. trib.*, 2016, 1, 67.

SALVINI O., *La strategia anti-BEPS nell'economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 768.

SANTINI A., *Una parola magica: autarchia*, in AA.VV., *Italia. Ventesimo secolo*, Selezione dal Reader's Digest, Milano, 1985, 242.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova, 2012.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Giuffrè, Milano, 2007.

SEPIO G., D'ORSOGNA M., *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *il Fisco*, 2017, 31, 1-3020.

SETTI S., *Web Tax transitoria: non per tutti*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2017, 28, 41.

SFONDRINI A., *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Manuale di fiscalità internazionale*, (a cura di) DRAGONETTI A., PIACENTINI V., SFONDRINI A., IPSOA, 2016, 1104 ss.

SPINOSA L., CHAND V., *A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?*, in *Intertax*, Volume 46, Issue 6, 476.

TELCH F., *Imposta sulle transazioni digitali: web tax*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2018, 3, 85.

THIONE M., BARGAGLI M., *Esterovestizione: elusione o evasione?*, in *Il fisco*, 2013, 41, 1-6381.

TOMASSINI A., IASELLI G., *"Web tax" in cerca d'autore*, in *Corr. trib.*, 2014, 4, 297.

TOMASSINI A., *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 3, 169.

TOMASSINI A., SANDALO A., *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 18, 1395.

TOMASSINI A., *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, in *Corr. trib.*, 2013, 19, 1498.

TRAINOTTI A., PIAZZA M., *Le ipotesi negative nella nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2018, 5, 5.

TRENTA C., *La "Google Tax" italiana. Regime fiscale italiano ed e-economy europea*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 889.

TURINA A., *Which 'Source Taxation' for the Digital Economy?*, in *Intertax*, Volume 46, Issue 6, 495.

UNNIKRISHNAN A., NAGAPPAN M., *Virtual Permanent Establishments: Indian Law and Practice*, in *Intertax*, 2016, Volume 45, Issue 6 - 7, 520.

VALENTE P., *Base Erosion e Profit shifting L'Action plan dell'OCSE*, in *Fisco*, 2013, 37, 1.

VALENTE P., *Commercio elettronico: aspetti fiscali*, in VALENTE P., IANNI G., ROCCATAGLIATA F., *Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in internet nella gestione d'impresa*, Ipsoa, Vicenza, 2015, 123 ss.

VALENTE P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'identificazione della residenza fiscale delle società di D.P.R. 22-12-1986, n. 91*, in *Fisco*, 2010, 28 - parte 1, 4468 (commento alla normativa)

VALENTE P., *Il nuovo modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, in *Fisco*, 2018, 6, 557 (commento alla normativa)

VANZ G., *L'imposta sul valore aggiunto negli scambi commerciali internazionali*, in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2016;

VOGEL K., *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments*, in *Intertax*, 1988, 16 , Issue 8/9, 216–229

Prassi amministrativa

Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, n. 1 del 2008, vol. 3

Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006

Circolare del Ministero delle Finanze Dipartimento Entrate n. 207/E del 26 ottobre 1999

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 89/E del 25 settembre 2012

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 119 del 28 maggio 2007

Giurisprudenza

Corte Cost., sent. 156 del 21 maggio 2001.

Cour Internationale de Justice, *Affaire du detroit de Corfou*, sent. 9 aprile 1949.

Cass. civ. Sez. V, sent., n. 12237 del 18 maggio 2018

Cass. civ. Sez. VI, sent., n. 30748 del 21 dicembre 2017

Cass. civ., Sez. VI, ord., n. 1248 del 18 gennaio 2017

Cass. civ. Sez. III pen., sent., n. 26728 del 25 giugno 2015

Cass. civ., Sez. V, sent., n. 27677 del 11 dicembre 2013

Cass. civ. Sez. V, sent., n. 2869 del 07 febbraio 2013

Cass. civ. Sez. V ord., n. 21380 del 30 novembre 2012

Cass. civ. Sez. VI, ord., n. 6886 del 07 maggio 2012

Cass. civ. Sez. V, sent., n. 3516 del 07 marzo 2012

Cass. civ. Sez. III, sent., n. 2324 del 01 febbraio 2011

Cass. pen., Sez. III, sent., n. 7080 del 24 gennaio 2012

Cass. civ. SS. UU., sent., n. 5527 del 17 maggio 1991

Cass. civ. Sez. I, sent., n. 505 del 19 gennaio 1991

Cass. civ. Sez. I, sent., n. 4626 del 22 maggio 1990

Cass. civ. Sez. lavoro, sent., n. 5359 del 04 ottobre 1988

Cass. civ. Sez. III, sent., n. 3604 del 16 giugno 1984

Cass. civ. Sez. III, sent., n. 4172 del 10 dicembre 1974

Riferimenti normativi

Costituzione

Preleggi

Codice Civile

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir)

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

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018)

L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Bilancio 2015)

Regolamento dell'Unione Europea 15 marzo 2011, n.282

Proposta di Direttiva UE, 21 marzo 2018, COM (2018), n. 147

Proposta di Direttiva UE, 21 marzo 2018, COM (2018), n. 148

Proposta di Direttiva UE, 25 ottobre 2016, COM (2016), n. 685

Proposta di Direttiva UE, 25 ottobre 2016, COM (2016), n. 683

Raccomandazione dell'UE, 21 marzo 2018, COM (2018), n. 1650

Altra documentazione ufficiale consultata

Commissione Europea, *Aiuti di Stato: l'Irlanda ha concesso ad Apple vantaggi fiscali illegali per un totale di 13 miliardi di EUR*, Comunicato stampa, Bruxelles, 30 agosto 2016.

Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, documento COM (2018) 147 final*, Bruxelles, 21 marzo 2018.

Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, documento COM (2018) 148 final*, Bruxelles, 21 marzo 2018.

Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società, documento COM (2016) 685 final*, Strasburgo, 25 ottobre 2016.

Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, documento COM (2016) 683 final*, Strasburgo, 25 ottobre 2016.

Commissione Europea, *Raccomandazione del 21 marzo 2018 relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, documento C(2018) 1650 final*, Bruxelles, 21 marzo 2018;

Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio, *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*, Bruxelles, 21 settembre 2017.

Consiglio europeo, *documento EUCO 14/17*, conclusioni alla riunione del 19 ottobre 2017, Bruxelles 19 ottobre 2017.

Consiglio europeo, *Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell'economia digitale, documento FISC 346 ECOFIN 1092*, Bruxelles 5 dicembre 2017.

U.S. Government printing office Washington, Permanent Subcommittee on Investigation, *Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.)*, 21 maggio 2013,

disponibile al sito internet <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CHRG-113shrg81657/pdf/CHRG-113shrg81657.pdf>

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Parigi, 2013, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, 2015, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD, *Base Erosion and Profit Shifting, 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Parigi, 2015, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/23132612>

OECD, *Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Parigi, October 2017, disponibile al sito internet https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2017_9789264276284-en#page1.

OECD, *Measuring the Digital Economy*, OECD Publishing, Parigi, April 2014, disponibile al sito internet https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/measuring-the-digital-economy_9789264221796-en

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, 15 luglio 2015, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, 21 novembre 2017, OECD Publishing, disponibile al sito internet http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parigi, 2018, disponibile al sito internet <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-e>

Senato della Repubblica, Legislatura 17^a, *Dossier n. 55 DE, CCTB e CCCTB*, disponibile al sito internet https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/17/DOSSIER/0/1007914/index.html?part=dossier_dossier1-sezione_sezione12-h2_h26