

PROCESSO, GIUSTIZIA E DIRITTO TRIBUTARIO.
GIUDICI E PARTI DI FRONTE ALLE SFIDE DEL TERZO MILLENNIO
Torino, 6 – 7 aprile 2018

* * *

**Economia digitale e società fiscalmente
“senza fissa dimora”**

Stefano Marchese

* * *

Sommario

INTRODUZIONE.....	1
LE INIZIATIVE DELLA COMMISSIONE EUROPEA.....	4
LE INIZIATIVE A LIVELLO OCSE.....	5
LE INIZIATIVE ITALIANE.....	6

INTRODUZIONE

1. Il tema della ripartizione della potestà impositiva tra Stati diventò di attualità nel momento in cui iniziarono a diffondersi, nel mondo, le imprese multinazionali, le quali lamentavano la presenza diffusa di fenomeni di doppia imposizione.
2. Sorse così, all’inizio del ‘900, in seno alla Società delle Nazioni, il primo tavolo di lavoro volto alla redazione di un modello di convenzione tra Stati, per evitare la doppia imposizione internazionale.
3. Dopo la seconda guerra mondiale, sarà l’OCSE a svolgere il ruolo di leadership nello stabilire un modello di convenzione, dapprima nel 1963, poi nel 1977, con diverse modifiche nel corso degli anni, fino alla versione del 2017.
4. Un tratto comune del modello OCSE, tuttavia, è quello di essere stato impostato come modello delle economie avanzate, degli Stati esportatori di prodotti, servizi, tecnologia, capitali: si pensi alle tecnologie statunitensi, alle auto e alla meccanica tedesca, ai servizi britannici, alla moda italiana, e via dicendo. Pertanto, l’impresa di un paese esportatore, che avesse fatto affari con i residenti di un paese importatore, non avrebbe potuto essere

tassata in quest'ultimo paese, se non in presenza di una stabile organizzazione, ossia di una sede fissa di affari in cui l'impresa avesse esercitato in tutto o in parte la propria attività. A tal proposito va segnalato che non costituisce stabile organizzazione una sede fissa, se utilizzata ai soli fini di esposizione, di deposito, di facilitare le consegne, o per altre attività di carattere preparatorio o ausiliario.

5. Tale impostazione, che pone quale condizione necessaria alla tassazione il radicamento significativo dell'impresa estera nel territorio nazionale mediante la sussistenza di una stabile organizzazione, e lo limita ai soli redditi che possano essere attribuiti alla stessa stabile organizzazione, rimanendo esclusi quelli realizzati nel territorio ma al di fuori della medesima, ha visto la reazione dei paesi in via di sviluppo che, in sede ONU, hanno elaborato negli anni '80 del secolo scorso un modello "concorrente" di convenzione contro la doppia imposizione, volto a riequilibrare, a beneficio del paese importatore, il riparto della potestà impositiva tra Stati. Il modello ONU, infatti, rende più agevole, per il paese importatore, "catturare" il reddito prodotto nel proprio paese dall'impresa estera, come nel caso delle c.d. "stabili organizzazioni di servizi".
6. Per altro verso, una certa giustificazione alla definizione rigorosa di stabile organizzazione la si poteva trovare anche sotto il profilo dei principi dell'imposizione: lo Stato della fonte del reddito avrebbe avuto il diritto di tassare l'impresa estera solo nel caso di una presenza stabile, da parte di quest'ultima, nel paese, in relazione alla quale poteva essere configurata una manifestazione concreta di capacità contributiva, e non soltanto per attività od operazioni meramente occasionali.
7. Tuttavia, come dice il proverbio, «chi di spada ferisce, di spada perisce», per cui la definizione molto rigorosa di stabile organizzazione, voluta dai paesi "ricchi", si è dimostrata un ottimo strumento, per le imprese multinazionali dell'economia digitale, per ridurre l'incidenza della fiscalità sui propri profitti, fino quasi ad azzerarla.
8. Tanto per fare un esempio, pensiamo ad un'impresa estera, che metta la propria residenza fiscale in un paese con un adeguato network di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e che nel paese di residenza benefici di un carico fiscale assai moderato, vuoi per la mitezza dell'aliquota fiscale legislativamente prevista, vuoi perché tale impresa ha accesso a ruling (noi diremmo "interpelli") con i quali può legittimamente ridurre la base

imponibile, così rendendo il carico fiscale effettivo particolarmente contenuto.

9. Si consideri che simili ruling possono essere giustificati dal fatto che questa impresa ha una minima presenza nel paese di residenza fiscale: magari un piccolo ufficio, dato che le sue strutture operative – la tenuta della contabilità, la gestione della finanza, gli uffici commerciali – saranno verosimilmente localizzate in un paese terzo, il quale non considera tuttavia una tale presenza quale motivo per attrarre a tassazione una parte del profitto da questa generato, se non simbolica. Spesso, infatti, si tratta di strutture di gruppo che operano formalmente quali fornitori esterni e che addebitano i propri servizi sulla base dei costi sostenuti maggiorati di un modesto margine di profitto.
10. Ebbene, se questa impresa vende beni via internet in Italia, beni che magari vengono consegnati dall'Italia visto che tale impresa dispone di uno o più magazzini utilizzati per fare le consegne, tutto il profitto realizzato nelle vendite a soggetti residenti in Italia sfuggirà all'imposizione da parte del nostro fisco. L'impresa estera, non avendo una stabile organizzazione in Italia, non potrà essere tassata sul reddito d'impresa ivi prodotto. E lo stesso varrà per tutti gli altri paesi in cui questo modello di business viene replicato.
11. Siamo di fronte, quindi, ad una società “senza fissa dimora”: nel paese di residenza fiscale, la sua presenza è minima e la tassazione è proporzionata a tale presenza; nei paesi in cui vi sono le strutture di back-office, prevalgono i costi, per cui emerge solo un modesto margine di guadagno; nei paesi in cui vi sono i clienti, e quindi, alla fine, si realizzano i ricavi e i profitti, la mancanza di una stabile organizzazione rende impossibile tassarli. Spesso, poi, siamo di fronte ad un importante utilizzo di società ibride, ossia società che nel paese di residenza sono considerate trasparenti e sono viste come opache in un altro.
12. Se dunque il commercio elettronico – come nell'esempio fatto – già sfugge alla tassazione, a maggior ragione sfugge l'economia digitale, dove oggetto delle transazioni commerciali non sono beni materiali, ma servizi (si pensi ai servizi pubblicitari, ai servizi didattici e culturali, ecc.) o beni intangibili, come i file multimediali, gli e-book, il software, i giochi, le app, e via dicendo¹.

¹ Su questi temi si v. ad esempio, P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, 216 ss.; S. GUARINO, *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 716 ss.; B. FERRONI, *Stabile organizzazione: la disciplina*

13. Di fronte a fenomeni di multinazionali “senza fissa dimora” e, quindi, sostanzialmente di “contribuenti fantasma”, che inondavano il mondo con i loro prodotti e servizi, realizzando profitti stellari senza praticamente pagare imposte, la reazione della comunità internazionale non si è fatta attendere.

LE INIZIATIVE DELLA COMMISSIONE EUROPEA

14. Nel 2013, la Commissione europea ha dato vita ad un gruppo di esperti sulla fiscalità dell’economia digitale, che ha pubblicato un rapporto l’anno successivo. In tale rapporto² si distinguono diversi modelli di business:
- (a) *Physical e-commerce*, ossia commercio elettronico di beni fisici, come nell’esempio da me fatto (ad esempio Amazon per le vendite di libri in formato tradizionale), in cui la promozione del bene, l’ordine e il pagamento avvengono *on-line*, ma il prodotto è reale e viaggia *off-line*;
 - (b) *Digital e-commerce* e modelli *cloud*, ossia commercio elettronico digitale e modelli “della nuvola”, in cui i prodotti e i servizi sono spediti e fruiti digitalmente, e consistono in file che possono essere scaricati da un server, ovvero in beni digitali fruibili in streaming, o ancora in contenuti digitali accessibili attraverso il *cloud*;
 - (c) Modelli multidimensionali, che combinano gli elementi dei primi due.
15. Nel 2017 la Commissione europea ha emanato una comunicazione al Parlamento e al Consiglio per un equo ed efficiente sistema fiscale nell’Unione Europea per un mercato unico digitale³, con la quale, dopo aver esposto le caratteristiche dell’economia digitale, ha evidenziato come le società che operano in tale segmento hanno un carico fiscale compreso tra l’8,5% e il 10,1%, rispetto a quelle tradizionali che scontano un’imposta effettiva tra il 20,9% e il 23,2%. In tale situazione, la Commissione raccomanda di riformare il sistema fiscale internazionale che, disegnato per un’economia tradizionale, non è più adeguato ad affrontare le sfide dell’economia digitale, secondo il principio, valevole per l’imposta sulle società, che i profitti devono essere tassati dove si verifica la creazione di valore.

nazionale si adegua al BEPS e introduce la “continuativa presenza economica”, in *Fisco*, 2018, 632 ss.

² Cfr. EUROPEAN COMMISSION, *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Report*, Bruxelles, 28 maggio 2014, 21 ss.

³ COMMISSIONE EUROPEA, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, Bruxelles, 21 settembre 2017.

16. Il 21 marzo 2018 la Commissione ha pubblicato due proposte di direttive. La prima riguarda l'introduzione di nuove norme ai fini dell'imposizione societaria di una "presenza digitale significativa"⁴ che si configura allorché, in un dato paese, una piattaforma digitale in un anno realizza ricavi per oltre 7 milioni di euro, o abbia oltre 100.000 utilizzatori, o stipuli oltre 3.000 contratti in transazioni B2B. In tal caso, si configura una stabile organizzazione: la stabile organizzazione virtuale.
17. Nel frattempo, la seconda proposta di direttiva del 21 marzo 2018⁵ prevede l'istituzione di una nuova imposta armonizzata: la *digital service tax*, che colpisce i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali, realizzati da imprese che abbiano oltre 750 milioni di euro ricavi, di cui all'interno dell'Unione oltre 50 milioni di euro ricavi. L'aliquota dell'imposta è il 3%.

LE INIZIATIVE A LIVELLO OCSE

18. In sede OCSE il tema è stato ulteriormente approfondito nell'ambito del gruppo congiunto tra OCSE e G20 denominato BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting Project*, ossia progetto per contrastare l'erosione della base imponibile e il trasferimento (indebito) di profitti, con la pubblicazione nel 2015 di un rapporto finale⁶.
19. Per il BEPS, formano oggetto di analisi i modelli di business di:
- (a) commercio elettronico, nelle forme di B2B, B2C, C2C
 - (b) servizi di pagamento elettronico
 - (c) negozi di app (*app store*)
 - (d) pubblicità *on-line*
 - (e) *cloud computing*
 - (f) piattaforme di trading ad alta frequenza
 - (g) piattaforme di network partecipativo, volte alla realizzazione in comune di contenuti.
20. A livello OCSE, le soluzioni proposte si sono sostanziate nel nuovo Modello di convenzione contro la doppia imposizione, pubblicato nel novembre 2017. Sul versante della stabile organizzazione, viene introdotta al § 4.1 dell'art. 5 la c.d. "*anti-fragmentation rule*", in virtù della quale non si considerano che le attività di una sede fissa

⁴ COM(2018) 147 final.

⁵ COM(2018) 148 final.

⁶ OECD/G20 BEPS, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, Parigi, 2015.

di affari abbiano carattere preparatorio o ausiliario (e quindi non diano luogo a stabile organizzazione) se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata possiede nello stesso paese (non importa se nello stesso luogo o in altro luogo) una stabile organizzazione ovvero se le diverse attività svolte nello stesso paese, dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate, le quali, individualmente considerate, non darebbero luogo ad una stabile organizzazione, lo diventano se considerate globalmente.

21. A livello di commentario viene specificato che i grandi depositi (*very large warehouse*) volti allo stoccaggio e relativa spedizione dei beni venduti *on-line* dall'impresa estera non possono ricadere nella lista dei siti che non costituiscono una stabile organizzazione.
22. Ulteriori modifiche vengono fatte a livello di stabile organizzazione personale, specificando la rilevanza del commissionario il quale concluda contratti di routine, anche se a nome proprio e non dell'impresa estera, laddove il ruolo di quest'ultima sia del tutto passivo (ossia non apporti modifiche ai contratti standard).
23. Un ulteriore rapporto intermedio dell'OCSE è stato pubblicato il 16 marzo scorso⁷, e riporta le posizioni di 110 paesi facenti parte del framework BEPS. Esso, in particolare, mette in evidenza la sempre maggior complessità degli effetti fiscali dell'economia digitale, con posizioni dei paesi assai divergenti: alcuni ritengono che non debba essere fatto nulla, altri che considerano l'introduzione di misure che vedano il coinvolgimento del consumatore e altri ancora che pensano che occorra rivedere i modelli di imposizione dell'economia in generale, e non solo di quella digitale. Accanto a queste differenti prese di posizione, emergono anche iniziative unilaterali, come l'introduzione di una *web tax* da parte di alcuni paesi, variamente articolata, su cui peraltro altri paesi denunciano i rischi di distorsioni allocative. Il rapporto finale è atteso per il 2020.

LE INIZIATIVE ITALIANE

24. L'Italia, dal canto suo, con la legge di stabilità 2018⁸, ha sostanzialmente adeguato la propria nozione interna di stabile organizzazione, di cui all'art. 162.t.u.i.r., alle novità OCSE, introducendo sia la *anti-fragmentation rule*, sia la precisazione del ruolo del commissionario ai fini della sussistenza della stabile

⁷ OECD/G20 BEPS, *Tax Challenges Arising from Digitalization* – Interim Report 2018, Parigi, 2018

⁸ Legge 27 dicembre 2017, n. 205, commi 1010 ss.

organizzazione personale. Inoltre, è stata inserita una disposizione antielusiva che opera laddove si verifichi nel territorio dello Stato una «*significativa e continuativa presenza economica costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*»⁹.

25. Inoltre, l'Italia ha introdotto un'imposta sulle transazioni digitali del 3%, la cui entrata in vigore è prevista nel 2019, e dovuta dai soggetti titolari di imprese o esercenti arti e professioni¹⁰. Essa si calcola sul corrispettivo delle prestazioni di servizi al netto dell'IVA, nei confronti di prestatori che effettuino più di 3.000 transazioni annue, e si configura come una ritenuta alla fonte operata dal cliente¹¹.

CONCLUSIONI

26. Come abbiamo visto, sono assai recenti le iniziative assunte a livello internazionale, sia OCSE, sia UE, per cercare di consentire agli Stati di esercitare il loro potere impositivo almeno su una parte dei profitti dell'economia digitale, realizzati da multinazionali, profitti che sfuggono altrimenti all'imposizione, stante l'evanescenza della localizzazione dei medesimi, che in parte è *in re ipsa* nei fenomeni di commercio elettronico ed economia digitale, e in parte è il frutto di assai sofisticate e, spesso, non meno aggressive strategie di pianificazione fiscale volte a creare società "senza fissa dimora".
27. Sono convinto che come negli anni '20 del secolo scorso fu elaborato il primo modello di convenzione internazionale contro la doppia imposizione, negli anni '20 di questo secolo sarà radicalmente ripensato il modello impositivo attraverso cui le giurisdizioni fiscali operano.
28. Per tassare l'economia digitale, occorre modificare i criteri di localizzazione tributaria dei profitti, spostandoli dai luoghi dove sono presenti i siti materiali ai luoghi in cui i profitti vengono generati e viene creato il valore. Tutto ciò, come è evidente, richiede un approccio coordinato tra paesi, per evitare di dar luogo o a fenomeni di doppia imposizione – che sarebbero un ostacolo allo sviluppo dell'economia globale – o ad asimmetrie tra modelli

⁹ Art. 162, comma 2, lett. f-bis), t.u.i.r.

¹⁰ Con eccezione dei contribuenti nel regime forfetario, nel regime dei minimi o in quello dell'imprenditoria giovanile, nonché con esclusione di una stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente.

¹¹ Per un primo commento si v. ad es. F. CIANI - A. LANOTTE, *Web Tax. Le novità introdotte dalla legge di stabilità 2018*, in *Boll. Trib.*, 2018, 254 ss.

impositivi riformati, nelle cui pieghe gli abili strateghi della pianificazione fiscale internazionale potrebbero trovare nuove vie di fuga dalla tassazione.

- 29.** Viceversa, sono molto scettico sulle fughe in avanti come la web tax italiana, che genera problemi di coordinamento con le convenzioni contro la doppia imposizione, ed è suscettibile di generare sia distorsioni nel commercio via web e di stimolare arbitraggi internazionali sicuramente dannosi sia per l'economia nel suo complesso, sia per la fiscalità. Problemi complessi richiedono non reazioni estemporanee, populiste e talvolta anche irrazionali, ma soluzioni ben ponderate e concordate a livello internazionale.