

Prospettive della *digital economy* in ambito internazionale, europeo e nazionale

di Antonella Della Rovere (*) e Ilaria Viola (**)

Numerose sono le iniziative predisposte dall'OCSE, dall'Unione Europea e dal legislatore italiano al fine di fronteggiare, in maniera coordinata e collaborativa, le problematiche derivanti dalla crescente digitalizzazione dell'economia e dalla progressiva affermazione dei nuovi modelli di *business*.

1. Premessa

Organismi sovranazionali (*in primis* OCSE e UE) e nazionali hanno espresso crescente preoccupazione per la pianificazione fiscale delle imprese multinazionali che si avvalgono delle differenze presenti nei diversi sistemi fiscali per ridurre "artificialmente" il reddito imponibile nonché per spostare i profitti in Paesi a fiscalità privilegiata (1).

In tale contesto la problematica della tassazione delle **imprese multinazionali c.d. digitali** assume notevole rilevanza in quanto, in ragione della forte componente intangibile, riescono a sottrarsi all'imposizione, localizzando i redditi in giurisdizioni caratterizzate da fiscalità vantaggiosa.

Le questioni legate alla **presenza "digitale"** di un'impresa nell'attuale contesto economico co-

stituiscono tematiche di grande attualità. Nello specifico l'OCSE ha ritenuto di dover affrontare a più riprese i temi in questione stante, da un lato, la progressiva affermazione sul mercato dei nuovi *business model*, caratterizzati dalla mancanza del legame tellurico, e dall'altro, l'acquisizione della consapevolezza dell'inadeguatezza delle attuali norme vigenti a livello sia nazionale che internazionale.

Il forte sviluppo della tecnologia *internet* e la crescita esponenziale dei volumi d'affari realizzati tramite il commercio elettronico hanno evidenziato come l'attuale concetto di "**stabile organizzazione**", inteso come presenza materiale dell'impresa nel Paese di riferimento, pone alcune criticità applicative in relazione alle imprese multinazionali c.d. digitali (2).

In particolare, l'OCSE ha evidenziato come il processo di verifica delle condizioni di sussi-

(*) Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente.

(**) Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente.

(1) Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, IPSOA, Milano, 2018; P. Valente, "Digitalization. Making the Best out of International Taxation's Disrupters", in *Finance&Gestion*, n. 363/2018, pagg. 41-43; P. Valente, "Digital revolution. Tax Revolution?", in *Bulletin for International Taxation IBFD*, 2018, Vol. 72, n. 4a/Special Issue; P. Valente, "Raccomandazioni OCSE su Economia Digitale, Abuso dei Trattati e Transfer Pricing", in *il fisco*, n. 39/2014,

pagg. 3859-3867; P. Valente, "Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting'", in *il fisco*, n. 12/2013, pag. 1802; P. Valente, "BEPS e transazioni finanziarie: erosione ed elusione internazionale delle basi imponibili", in *il fisco*, n. 6/2014, pag. 560.

(2) Per approfondimenti sulle modifiche apportate all'art. 5 del nuovo Modello di Convenzione OCSE 2017 relativo alla stabile organizzazione, cfr. P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, op. cit.

stenza della stabile organizzazione incontra oggettive difficoltà nell'ambito dell'economia digitale in relazione all'affermazione dei nuovi modelli di *business*. Al riguardo, può risultare non agevole (riuscire a) individuare una “**sede di affari**”. Ciò in quanto l'attività d'impresa viene esercitata attraverso la rete e può rivelarsi complesso tracciare un collegamento tra la transazione conclusa *on line* e una specifica localizzazione geografica (3).

2. Caratteristiche e criticità della *digital economy*

Tra le principali caratteristiche della *digital economy* si rinviene quella volta a consentire lo svolgimento di operazioni, prescindendo da elementi materiali che, nelle forme del commercio tradizionale, collegano una transazione ad un determinato territorio.

Tale aspetto, emerso sin dalle prime analisi delle ricadute fiscali del commercio in *internet*, ha rappresentato un elemento potenzialmente in grado di rendere inapplicabili i tradizionali criteri di tassazione previsti dalla fiscalità internazionale: gli sviluppi introdotti dall'economia digitale comportano, pertanto, una necessaria rivisitazione dei principi contenuti nei **Trattati internazionali contro le doppie imposizioni**.

In particolare, il dibattito internazionale è incentrato sulla liceità dei comportamenti posti in essere dalle imprese multinazionali che consistono nello sfruttare le distorsioni esistenti nei diversi ordinamenti al fine di ottimizzare il carico fiscale: si tratta quindi di delineare entro quali confini la pianificazione fiscale può essere considerata legittima e quando, al contrario, “sfocia” nella c.d. pianificazione fiscale aggressiva.

Numerosi documenti occupantesi della tematica del digitale sono stati emanati dall'**OCSE**. Trattasi di documenti attraverso i quali l'OCSE ha inteso delineare possibili misure di protezione dei sistemi di tassazione dei diversi Stati da considerare adeguate alle nuove sfide proposte dalla *digital economy*. Tra i più importanti si rinviene il *final report* “**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1**”, pubblicato il 5 ottobre 2015 (4).

Il *report* in questione trova fondamento nella sentita necessità degli Stati di predisporre nuove iniziative necessarie per evitare l'utilizzo e lo sfruttamento di pratiche di pianificazione fiscale da parte delle imprese multinazionali.

Obiettivo dell'OCSE è quello di ridurre lo sfruttamento di *gaps* legislativi, da parte delle imprese multinazionali, dovuti dall'interazione di diversi sistemi tributari al mero fine, da un lato, di ridurre artificialmente il reddito da tassare e, dall'altro, di spostare i profitti verso Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. *Profit Shifting*).

Nel *Final Report* in oggetto, se da un lato si evidenzia che “*the digital economy is increasingly becoming the economy itself*” (5) dall'altro, si sottolinea che alcune tipologie di *business*, le quali trovano la propria esplicazione nell'economia digitale, potrebbero esacerbare i rischi correlati all'erosione della base imponibile.

Tra le iniziative individuate nel *report*, necessarie per far fronte alle problematiche emergenti a seguito dell'affermazione dell'economia digitale si rinvengono:

- la necessità di modificare la lista delle eccezioni che consentono ad una società, nell'ambito di **attività preparatorie o ausiliare**, di non essere qualificata come stabile organizzazione tenendo conto delle peculiarità dei nuovi *business models*;

- l'introduzione di nuove norme che, in relazione alle attività legate all'ambito digitale, non favoriscano strategie di c.d. **frammentazione** tali da consentire alle società di non essere qualificate come stabile organizzazione;

- la modifica della definizione di stabile organizzazione volta ad evitare la costruzione di **operazioni artificiali** che eludano l'acquisizione dello *status* in questione.

Obiettivo perseguito dall'OCSE è, altresì, quello di delineare nuove iniziative necessarie per conferire concreta attuazione al progetto BEPS al fine di poter limitare il **rischio di doppia non imposizione** acuito dall'affermazione della *digital economy*.

La sottoscrizione, in data 7 giugno 2017, da parte di numerose giurisdizioni (6), della Convenzione multilaterale - quale strumento volto alla modifica dei Trattati bilaterali preesistenti - e la

(3) Cfr. Rapporto OCSE “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” del 12 febbraio 2013.

(4) Per ulteriori approfondimenti in relazione all'evoluzione normativa in materia di *digital economy* cfr. P. Valente - G. Ianni - F. Roccatagliata, *Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in internet nella gestione d'impresa*, IPSOA, Milano, 2015, pagg. 203-204; P. Valente, “Raccomandazioni OCSE su

Economia Digitale, Abuso dei Trattati e *Transfer Pricing*”, in *il fisco*, n. 39/2014, pagg. 3859-3867.

(5) OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, del 5 ottobre 2015, pag. 54.

(6) Alla data 28 novembre 2018 il numero dei Paesi firmatari della Convenzione ammonta a 84. Per ulteriori approfondimenti in merito alla *Multilateral Convention* consultare il link:

successiva pubblicazione del Modello di Convenzione OCSE, in data 18 dicembre 2017 hanno permesso, soprattutto in materia di stabile organizzazione, di adeguarsi alle linee direttive indicate dall'OCSE nel *Final Report* del 2015.

Il 16 marzo 2018 l'OCSE ha pubblicato il *report Tax Challenges Arising from Digitalisation* (7). Attraverso tale documento viene delineata una panoramica delle problematiche fiscali collegate alla progressiva affermazione dell'economia digitale anche alla luce delle recenti novità legislative.

Il documento si compone di otto capitoli (8) all'interno dei quali sono descritte le sfide apportate dalla digitalizzazione e l'individuazione di possibili misure necessarie per far fronte alle problematiche correlate a tale tematica.

I progressi perpetrati in ambito internazionale sono delineati all'interno del capitolo 3. Tra le iniziative più rilevanti emergono:

- la modifica della norma sulla **stabile organizzazione** avente l'obiettivo di prevenire l'artificiosa predisposizione di operazioni volte a eludere l'attribuzione della qualifica in oggetto (*Action 7*) (9);

- la predisposizione di linee guida e norme orientate ad assicurare che i **prezzi di trasferimento** siano in linea con la creazione del valore (*Action 8-10*);

- un rafforzamento delle norme sulle **CFC** (*Controlled Foreign Company*) (*Action 3*);

- l'implementazione di nuove misure volte a contrastare **pratiche fiscali dannose** (*Action 5*);

- la previsione di norme volte al contrasto dell'**abuso dei Trattati** (*Action 6*).

L'efficacia delle misure adottate, soprattutto in materia di stabile organizzazione, ha trovato riscontro nella scelta effettuata da parte di numerose imprese multinazionali (e.g., Amazon, eBay, Facebook) di modificare le proprie strutture commerciali adeguandosi alle indicazioni fornite dall'OCSE. Tali imprese hanno posto in essere iniziative concrete e proattive volte ad allineare le loro strutture societarie con l'attività economica svolta.

Un ulteriore aggiornamento in merito alle tematiche riguardanti l'economia digitale è previsto per il 2019 seguito dall'approvazione del rapporto definitivo nel 2020.

I suggerimenti espressi dall'OCSE sono stati accolti anche a livello europeo, ad esempio mediante l'approvazione delle Direttive ATAD I e II (10).

3. Taxable presence e "presenza digitale significativa"

Il tema dell'economia digitale assume proporzioni vaste, in quanto le imprese operanti in tale settore, per effetto dell'implementazione dei c.d. **schemi di pianificazione fiscale aggressiva**, possono sottrarsi a tassazione sia nel Paese di residenza sia nella/nelle giurisdizione/giurisdizioni

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

(7) OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018*, 16 marzo 2018.

(8) Il contenuto degli otto capitoli è così ripartito:

- introduzione alle prossime sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione;

- analisi dei modelli di *business* e di creazione del valore dell'economia digitale;

- implementazione e impatto delle Azioni BEPS;

- sviluppi nelle politiche fiscali relative alla digitalizzazione;

- adattamento del sistema fiscale internazionale all'economia digitale;

- misure provvisorie per affrontare le sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione;

- impatto della digitalizzazione su altri aspetti del sistema fiscale;

- conclusioni.

(9) In riferimento alla stabile organizzazione le modifiche apportate all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE hanno perseguito l'obiettivo di prevenire situazioni di doppia non imposizione tra Stati contraenti realizzate attraverso l'elusione della configurazione di una stabile organizzazione.

Il *report* evidenzia come le iniziative indicate nell'*Action 7*, in relazione alla *permanent establishment*, sono state progressivamente implementate sia dalla Convenzione multilaterale che attraverso la negoziazione bilaterale dei Trattati.

(10) La Direttiva 2016/1164/UE (c.d. ATAD I) disciplina le

pratiche di elusione fiscale incidenti direttamente sul funzionamento del mercato interno. L'ATAD I è stata approvata il 12 luglio 2016 dal Consiglio dell'Unione Europea, a seguito della proposta presentata dalla Commissione Europea nell'ambito del c.d. pacchetto antielusione [COM(2016) 26]. Tale Direttiva è stata successivamente modificata dalla Direttiva 2017/952/UE (c.d. ATAD II) avente ad oggetto le norme relative ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi. Il D.Lgs. n. 142/2018 recepisce nell'ordinamento giuridico interno la Direttiva ATAD I, come modificata dalla Direttiva ATAD II. Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente, "Il Recepimento della Direttiva ATAD I (come modificata dalla Direttiva ATAD II) da parte dell'Italia", in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 5/2018, pagg. 66-73.

Obiettivo delle disposizioni contenute nelle Direttive ATAD I e ATAD II è quello di contrastare i sistemi più diffusi di elusione fiscale, garantendo maggiore protezione agli Stati membri avverso le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva in grado di minare gli equilibri del mercato unico europeo.

La Direttiva ATAD I (Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio pubblicata il 12 luglio 2016) è consultabile al seguente *link*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

La Direttiva ATAD II (Direttiva UE 2017/952 del Consiglio pubblicata il 29 maggio 2017) è consultabile al seguente *link*: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017L0952&qid=1537981700984&from=EN>.

zioni in cui sono situati i clienti (c.d. *double non-taxation*).

Può accadere, infatti, che a seguito della progressiva affermazione dei nuovi modelli di *business* tipici dell'economia digitale, una società residente di uno Stato effettui transazioni con soggetti presenti in un altro Paese senza che sia necessario una "presenza fisica" in quest'ultimo. La **mancanza di una presenza fisica sul territorio** deve coordinarsi con quanto disposto dagli artt. 5 e 7 del Modello di Convenzione dell'OCSE secondo i quali una società è soggetta ad imposizione sui redditi prodotti in un Paese diverso da quello della sede, qualora in tale Stato sia presente una stabile organizzazione.

Inoltre, non di rado accade che le imprese multinazionali "frammentino artificialmente", in più fasi operative e tra più entità, l'attività svolta, affinché la stessa si presenti come "ausiliaria" e/o "preparatoria", o, comunque, non presenti i requisiti (minimi) previsti convenzionalmente per la configurazione di una stabile organizzazione (sede fissa di affari).

Tali aspetti problematici sono stati affrontati a più riprese dall'OCSE (dapprima all'interno del *Discussion Draft* e successivamente nel *Final Report*, pubblicato il 5 ottobre 2015). I suggerimenti indicati all'interno dei diversi documenti hanno trovato concreta attuazione nelle modifiche apportate al Modello di Convenzione OCSE pubblicato il 18 dicembre 2017 (11).

Nello specifico l'OCSE ha provveduto alla modifica dell'art. 5 del Modello di Convenzione introducendo al par. 4.1 la c.d. **anti-fragmentation rule** (12). Trattasi di una clausola volta al contrasto della frammentazione delle attività (*anti-fragmentation*) quale forma di elusione dello *status* di stabile organizzazione.

In relazione alla clausola, l'eventuale frammentazione delle attività svolte da una o più imprese tra loro collegate comporta la configurazione di una stabile organizzazione in tutte quelle ipotesi in cui le diverse attività siano riferibili a funzioni complementari di una medesima attività economica (13).

Le condizioni in presenza delle quali la clausola viene applicata sono, alternativamente: la qualificazione, quale stabile organizzazione, di uno dei luoghi ove le attività sono poste in essere e, in mancanza, l'impossibilità di qualificare le attività nel loro complesso quali meramente preparatorie ed ausiliarie (14).

In relazione al concetto di **significant digital presence** occorre evidenziare come il Modello di Convenzione OCSE non prevede in maniera esplicita i criteri necessari per qualificare una presenza digitale significativa all'interno di un territorio; pertanto occorre fare riferimento a quanto evidenziato all'interno del documento *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (15). In considerazione di quanto espresso nel documento

(11) Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fiscali*, op. cit., pag. 253.

(12) Il par. 4.1 dell'art. 5 dispone:

"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 place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or

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".

(13) Per ulteriori approfondimenti cfr. P. Valente, "Il nuovo modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni: profili di novità", in *il fisco*, n. 6/2018, pag. 557.

(14) Il par. 79 del Commentario all'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE evidenzia come "(t)he purpose of paragraph 4.1 is to prevent an enterprise or a group of closely related enterprises from fragmenting a cohesive business operation into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity. Under paragraph 4.1, the ex-

ceptions provided for by paragraph 4 do not apply to a place of business that would otherwise constitute a permanent establishment where the activities carried on at that place and other activities of the same enterprise or of closely related enterprises exercised at that place or at another place in the same State constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation. For paragraph 4.1 to apply, however, at least one of the places where these activities are exercised must constitute a permanent establishment or, if that is not the case, the overall activity resulting from the combination of the relevant activities must go beyond what is merely preparatory or auxiliary".

(15) "(...) any potential option should instead focus more generally on the ability of businesses in the digital economy to (i) derive income from a country without a physical presence, and (ii) use the contributions of users in the value chain (including through collection and monitoring of the data), and monetise these contributions by selling the data to third parties, by selling targeted ads, by selling the business itself, or in any other way. (...) elements of the three potential options could be combined into a new concept of nexus for net-basis taxation (a 'significant economic presence'), with the intent to reflect situations where an enterprise leverages digital technology to participate in the economic life of a country in a regular and sustained manner without having a physical presence in that country" (cfr. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, op. cit., Cap. 7, par. 7.6, sub-par. 273 e 276, pagg. 106-107).

in questione può configurarsi una “significativa presenza digitale” ogniqualvolta si concretizzi la combinazione di **tre fattori fondamentali**. Trattasi:

- 1) dei ricavi derivanti da vendite che prescindono dalla presenza fisica sul territorio;
- 2) dell'utilizzo di elementi e dati riguardanti gli utenti fruitori dei servizi (e.g. acquisizione e monitoraggio dei dati);
- 3) della realizzazione di un guadagno attraverso la vendita dei dati, utilizzo di pubblicità mirata e selezionata per ogni utente, conclusione di contratti di vendita inerenti al *business* ed ogni altro metodo che comporti la realizzazione di un guadagno.

Indicazioni maggiormente precise in merito all'individuazione di una *significant digital presence* sono oggetto di discussione da parte degli organismi dell'Unione Europea.

Nello specifico, in data 15 marzo 2018 (16), il Parlamento europeo ha approvato le proposte di Direttiva relative alla **base imponibile comune** per le società (CCTB) (17) e alla **base imponibile comune consolidata** per l'imposta sulle società (CCCTB) (18).

In particolare, nel nuovo par. 2-bis dell'art. 5 della proposta di Direttiva CCTB (COM (2016) 685 *final*) sono stati delineati gli indicatori che consentono di identificare le circostanze in cui possa qualificarsi una “presenza digitale significativa” all'interno di uno Stato membro.

Nello specifico, si prevede che, se un contribuente residente in una giurisdizione offre una **piattaforma digitale** (19), o fornisce accesso alla medesima, oppure offre un **motore di ricerca** o **servizi pubblicitari su un sito web** o in un'applicazione elettronica, si considera che tale contribuente abbia una stabile organizzazione digitale in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui è residente a fini fiscali qualora l'importo totale dei ricavi superi i 5 milioni

di euro annui e qualora venga soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- almeno 1.000 **utenti individuali registrati** mensilmente, domiciliati in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui il contribuente è residente a fini fiscali, si sono collegati alla piattaforma digitale del contribuente o l'hanno visitata;
- sono stati conclusi almeno 1.000 **contratti digitali** al mese con consumatori o utenti domiciliati in una giurisdizione diversa da quella di residenza in un esercizio fiscale;
- il volume di **contenuti digitali** raccolti dal contribuente in un esercizio fiscale supera il 10% dei contenuti digitali complessivi memorizzati dal gruppo.

Al fine di conferire ulteriore concretezza alle iniziative dell'Unione Europea nell'ambito della *digital economy*, in data 21 marzo 2018, è stata pubblicata la proposta di Direttiva COM (2018) 147 *final* che si propone di stabilire le norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa (20).

La citata **proposta di Direttiva** è stata presentata dalla Commissione Europea nella Comunicazione intitolata “È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale” del 21 marzo 2018 nella quale sono state illustrate le proposte del pacchetto per la tassazione equa dell'economia digitale. Tale pacchetto si compone di due Direttive [Direttiva COM (2018) 147 e Direttiva COM (2018) 148] e di una Raccomandazione [C (2018) 1650 del 21 marzo 2018].

Mentre la proposta di Direttiva COM (2018) 148 stabilisce un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali da parte di soggetti passivi, la proposta di Direttiva COM (2018) 147 prevede l'integrazione, nell'attuale nozione di stabile organizzazione, del concetto di “presenza digitale significati-

(16) In particolare, nella risoluzione legislativa del 15 marzo 2018 sulla proposta di Direttiva relativa a una base imponibile consolidata comune, il Parlamento UE evidenzia come “il settore digitale [sia] fortemente coinvolto in pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, dato che molti modelli imprenditoriali non necessitano di infrastrutture fisiche per effettuare operazioni con i clienti e realizzare profitti. Ciò consente alle principali società digitali di pagare imposte pari quasi a zero sulle loro entrate”.

(17) COM(2016) 685 *final*.

(18) COM(2016) 683 *final*.

(19) Il nuovo par. 2-bis dell'art. 5 della proposta di Direttiva CCTB specifica che per piattaforma digitale deve intendersi “un'applicazione elettronica, una banca dati, un mercato on li-

ne o uno spazio di archiviazione”.

(20) La proposta di Direttiva COM(2018) 147 *final* si propone quale obiettivo principale quello di individuare norme che disciplinino in maniera chiara la tassazione delle imprese aventi una *significant digital presence*. Per ulteriori approfondimenti si veda cfr. I. Kerschner - M. Somare, *Taxation in a global digital economy*, Linde, Vienna, 2017; M. Somare - M. Sapiere, “Permanent establishment and the digital economy”, in *Tax notes international*, Vol. 90, n. 1/2018, pagg. 31-34; Y. Brauner - P. Pistone, “Some comments on the attribution of profits to the digital permanent establishment”, in *Bulletin for international taxation*, Vol. 72, n. 4a/2018, pag. 3; L.A. Sheppard, “Digital permanent establishment and digital equalization taxes”, in *Tax notes international*, Vol. 90, n. 1/2018, pagg. 9-16.

va” diretta a individuare un nesso imponibile in una giurisdizione.

Nello specifico, esiste una “presenza digitale significativa” in uno Stato membro se sono soddisfatti uno o più dei seguenti criteri:

- i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti in una giurisdizione superano 7.000.000 di euro in un periodo d’imposta;
- il numero di utenti di un servizio digitale in uno Stato membro supera i 100.000 in un periodo d’imposta;
- il numero di contratti commerciali per servizi digitali supera i 3.000.

Anche il **legislatore nazionale** ha ritenuto necessario dover adeguare la normativa domestica alle trasformazioni apportate dalla *digital economy*.

Nello specifico la Legge di bilancio 2018 ha modificato la c.d. *positive list* di cui al comma 2 dell’art. 162 del T.U.I.R. Attraverso tale novella normativa il legislatore italiano ha introdotto al comma in questione la lett. *f-bis*) perseguendo l’obiettivo di configurare una **stabile organizzazione** ogniqualvolta si rinvenga “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”.

Il legislatore ha, dunque, inteso introdurre il concetto di “**stabile organizzazione virtuale**”, al fine di tenere conto del grado di dematerializzazione raggiunto dai nuovi modelli di *business* e, dunque, di “alleviare il nesso - finora imprescindibile - tra presenza fisica di un’attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale” (21).

È indubbio che la progressiva affermazione del digitale ha innovato i modelli di *business*, rendendo necessario un adeguamento della normativa alle nuove esigenze di mercato.

La lett. *f-bis*) inserita al comma 2 dell’art. 162 del T.U.I.R. dispone, dunque, che affinché possa

configurarsi una “stabile organizzazione virtuale”:

- è necessario che la presenza economica nello Stato sia:

- a) significativa;
- b) continuativa;

- non è necessario che tale presenza si concretizzi in una consistenza fisica sul territorio dello Stato.

Il legislatore nazionale, al fine di conformarsi alle indicazioni provenienti dall’OCSE e dall’Unione Europea, mediante l’introduzione all’art. 162, comma 2 del T.U.I.R. della lett. *f-bis*) ha normativizzato il principio secondo cui la presenza fisica nello Stato non costituisce più elemento imprescindibile per la configurazione di una stabile organizzazione.

4. L’imposta sui servizi digitali prevista dalla Legge di bilancio 2019

In tale contesto di forte innovazione si collocano le nuove iniziative legislative che l’ordinamento nazionale sta varando nell’ambito della *digital economy*.

Con l’introduzione dell’imposta sui servizi digitali (c.d. ISD) ad opera della Legge di bilancio 2019 (Legge n. 145/2018) (22), infatti, l’ordinamento giuridico nazionale si pone in linea con quanto previsto a livello europeo dalla proposta di Direttiva COM(2018) 148 *final* presentata il 21 marzo 2018 dalla Commissione europea la quale non ha ancora trovato attuazione all’interno dell’Unione Europea per il mancato raggiungimento dell’unanimità tra gli Stati membri (23).

In particolare, la Legge di bilancio 2019 abroga i commi da 1011 a 1019 dell’art. 1 della Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) con cui il legislatore aveva introdotto una precedente disciplina di imposizione dei servizi digitali (c.d. *web tax*) la quale, tuttavia, non è mai entrata effettivamente in vigore (24).

(21) Per ulteriori approfondimenti cfr. “*Bollettino delle Giunte e delle Commissioni Parlamentari Bilancio, tesoro e programmazione (Commissione V) Comunicato*” del 5 dicembre 2017, consultabile al [link](http://documenti.camera.it/leg17/resoconti-commissioni/bollettini/pdf/2017/12/05/leg.17.bol0923.data20171205.com05.pdf) <http://documenti.camera.it/leg17/resoconti-commissioni/bollettini/pdf/2017/12/05/leg.17.bol0923.data20171205.com05.pdf>.

(22) Art. 1, commi da 35 a 50, Legge 30 dicembre 2018, n. 145. Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. T. Di Tanno, “L’imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE”, in *il fisco*, n. 4/2019, pag. 326.

(23) Cfr. art. 1, comma 50, Legge di bilancio 2019. Al riguardo, cfr. P. Valente - L. Vinciguerra, *Stabile organizzazione. Identificare le patologie, prevenire i rischi, gestire le verifiche fi-*

scali, IPSOA, Milano, 2018, pag. 304.

(24) Nello specifico con Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) il legislatore, dopo aver delineato all’art. 1, comma 1011 la definizione e l’ambito di applicazione di quella che avrebbe dovuto essere l’“Imposta sulle Transazioni Digitali”, prevedeva, al primo periodo del comma successivo, la specificazione secondo cui: “(l)e 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”. Nonostante l’espressa previsione normativa, nessun decreto è stato emanato nell’arco dell’anno 2018, lasciando la disposizione legislativa di fatto inattuata dal legislatore e conseguentemente inapplicabile dagli operatori economici e del diritto. Appare

La nuova disciplina nazionale considera **soggetti passivi** dell'ISD coloro che esercitano un'attività d'impresa i quali, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, conseguono congiuntamente:

- un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000;

- un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali tassativamente elencati, realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000 (25). In considerazione dei requisiti richiesti per l'applicazione dell'imposta sui servizi digitali dovuta nella misura del 3% sull'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre (26), vengono **escluse** dall'applicazione dell'imposta in questione le **imprese di dimensioni medio-piccole**. La novella legislativa specifica, inoltre, che i ricavi tassabili devono considerarsi al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette (27).

Trattasi, peraltro, di requisiti che richiamano quanto stabilito dalla proposta di Direttiva COM(2018)148 *final* la quale si applica alle imprese con ricavi a livello mondiale superiori a 750 milioni di euro e ricavi prodotti nell'Unione Europea superiori a 50 milioni di euro.

In relazione al profilo oggettivo l'ISD si applica, ai sensi dell'art. 1, comma 37, della Legge di bilancio 2019, ai ricavi derivanti dalla **fornitura dei seguenti servizi digitali** tassativamente previsti dalla normativa italiana:

a) veicolazione su un'interfaccia digitale di **pubblicità mirata agli utenti** della medesima interfaccia (e.g. sito *internet*);

b) messa a disposizione di un'**interfaccia digitale multilaterale** che consente un'interazione tra gli utenti, al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi (e.g. *forum* o *social network*);

c) **trasmissione di dati raccolti da utenti** e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Il comma 38 di cui all'art. 1 della Legge n. 145/2018 esclude la tassazione dei ricavi derivanti dai servizi, di cui sopra, resi a soggetti che, ai sensi dell'art. 2359 c.c., si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante (28).

Affinché un ricavo possa essere considerato imponibile in un determinato periodo d'imposta, è necessario che l'**utente** del servizio digitale sia **localizzato in Italia**. Al riguardo, il legislatore nazionale connette le regole di localizzazione alla tipologia di servizio preso in considerazione (29). Nello specifico:

- nell'ipotesi di cui alla lett. a) l'utente si considera localizzato in Italia se la pubblicità figura nel dispositivo dell'utente nel momento in cui è utilizzato in Italia per accedere all'interfaccia digitale;

- nel caso di cui alla lett. b), se l'interfaccia facilita la fornitura diretta di beni e servizi, l'utente si considera localizzato in Italia se utilizza un dispositivo in Italia per accedere all'interfaccia

chiara, dunque, la scelta legislativa di abrogare una disciplina normativa che, a seguito del silenzio degli organi competenti, era di fatto inattuabile e sostituirla con nuove disposizioni normative allineate con le linee guida fornite dall'Unione Europea e le raccomandazioni dell'OCSE.

(25) Nella "Nota di Aggiornamento" pubblicata in data 18 gennaio 2019 in cui Confindustria esamina le disposizioni contenute nella Legge di bilancio 2019 si rileva come la novità normativa introdotta si pone in linea con gli sviluppi che si sono registrati a livello OCSE e europeo in materia di tassazione dell'economia digitale. Nella parte finale delle osservazioni concernenti la c.d. ISD, Confindustria rinvia, per ulteriori approfondimenti, a quanto già approfondito nel proprio *Position Paper* pubblicato il 27 giugno 2018 in occasione della consultazione pubblica avviata dal MEF conclusasi in data 22 giugno 2018 riguardante il pacchetto di proposte per la tassazione dell'economia digitale (proposte di Direttiva COM(2018) 147 e Direttiva COM(2018) 148) e Raccomandazione (C(2018) 1650 del 21 marzo 2018). In particolare, Confindustria ribadisce come la scelta di sottoporre a imposizione i ricavi anziché i profitti potrebbe comportare effetti disomogenei sulle imprese. Nel *Position Paper* la ragione di ciò viene ricondotta al fatto che le imprese che si trovano in una fase iniziale della propria attività e che, nonostante ampi ricavi, non abbiano ancora conseguito rilevanti margini di profitto potrebbero trovarsi in una situazione di svantaggio rispetto a soggetti con modelli di *business*

consolidati, con evidenti conseguenze negative sull'innovazione nel settore digitale.

(26) Il versamento dell'imposta è dovuto entro il mese successivo a ciascun trimestre. La dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati deve essere presentata entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta.

(27) Cfr. art. 1, comma 39, Legge di bilancio 2019.

(28) L'art. 2359 c.c. dispone che: "Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.

L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati".

(29) Cfr. art. 1, comma 40, Legge di bilancio 2019.

digitale e conclude la vendita o la prestazione di servizi; se l'interfaccia non facilita la fornitura diretta di beni e servizi, l'utente si considera localizzato in Italia se dispone di un *account* per l'accesso all'interfaccia digitale e l'*account* è stato aperto utilizzando un dispositivo in Italia;

- per l'ipotesi di cui alla lett. c) l'utente si considera localizzato in Italia se i dati generati dallo stesso utente che ha utilizzato un dispositivo in Italia per accedere ad un'interfaccia digitale, anche nel periodo precedente, sono trasmessi a terzi.

L'imposta è dovuta indipendentemente dalla **residenza del fornitore dei servizi**, che può essere italiana o estera.

Per la definizione delle disposizioni attuative e delle modalità applicative dell'imposta occorrerà attendere l'emanazione di:

- un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di intesa con il Ministro dello sviluppo economico, sentiti rispettivamente l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM), il Garante per la protezione dei dati personali (Garante *Privacy*) e l'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), da emanare entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio in questione (*i.e.* entro il 30 aprile 2019);

- uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate mediante i quali saranno delineate le modalità attuative dell'Imposta sui Servizi Digitali.

Si attende, dunque, l'emanazione dei provvedimenti in questione affinché possa ritenersi definitivamente attuata, nonché concretamente applicabile, l'imposta in questione.

Solo a seguito dell'emanazione dei provvedimenti sopra menzionati potrà verificarsi l'efficacia e l'innovatività della normativa oggetto di disamina.

5. Considerazioni conclusive

L'affermazione dell'economia digitale e dei nuovi modelli di *business* sul mercato globale ha acuito l'asimmetria tra il luogo dove gli utili sono tassati e quello in cui il valore è creato.

Gli organismi sovranazionali (*e.g.* OCSE e UE) e nazionali hanno preso atto dell'**inadeguatezza delle norme attuali** non più in grado di fronteggiare la rivoluzione apportata dalla *digital economy*. Le nuove iniziative proposte a livello internazionale, europeo e nazionale si propongono, quale obiettivo principale, quello di contrastare i fenomeni di *aggressive tax planning* volti ad esacerbare pratiche di evasione ed elusione fiscale.

Per i **nuovi modelli di business**, infatti, il requisito della presenza fisica all'interno dello Stato non costituisce più elemento indispensabile ai fini della creazione di utili all'interno di uno Stato e per la conseguente tassazione degli stessi.

Stante la delicatezza delle tematiche legate al digitale, l'obiettivo principale dei legislatori internazionali, europei e nazionali è quello di predisporre normative il più possibile chiare e complete al fine ridurre possibili contrasti interpretativi tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie.

La consapevolezza acquisita dai diversi organismi coinvolti nel processo legislativo in questione è quella secondo cui solo mediante l'implementazione di meccanismi di cooperazione e leale collaborazione, tra i singoli Stati nonché tra i singoli contribuenti e le Amministrazioni finanziarie, potrà essere dimostrata la piena efficacia delle iniziative intraprese a livello globale.