

Tassazione della digital economy: quali sviluppi?

Francesca Pecorari - Valente Associati GEB Partners

Si discute, a livello internazionale, sulle regole che dovrebbero essere poste alla base della tassazione della digital economy, al fine di creare una maggiore trasparenza nel sistema fiscale di ciascun Paese e di contrastare in maniera efficace l'utilizzo di pratiche fiscali dannose che sfruttano le specificità dell'economia digitale. La Commissione europea ha evidenziato che la riunione dell'ECOFIN, che si svolgerà a Tallinn il 15 settembre 2017, sarà una buona opportunità per individuare i migliori approcci in tema fiscalità digitale.

Nel contesto internazionale, il crescente sviluppo della **digital economy**, caratterizzata dalla diffusione dei prodotti e dei servizi elettronici, fornisce e garantisce alle imprese multinazionali **estrema libertà nell'allocazione** delle funzioni aziendali, indipendentemente dai mercati nei quali queste ultime si trovano effettivamente ad operare.

Da ciò deriva la possibilità che si vengano a creare situazioni in cui il reddito tassabile è **artificialmente** separato dalle attività economiche da esso cui deriva, garantendo alle multinazionali numerose possibilità in termini di strategie di pianificazione fiscale aggressiva.

Al riguardo, la Commissione europea ha evidenziato che l'ECOFIN in programma a Tallinn il prossimo 15 settembre rappresenta un'occasione importante per discutere sui migliori approcci per tassare un'economia digitalizzata.

In particolare, si è sottolineata la necessità di rendere **più equa ed efficace** la tassazione nell'ambito dell'Unione Europea e tale obiettivo potrà essere raggiunto tramite la **base comune europea consolidata** che consente di realizzare una maggiore trasparenza sul sistema fiscale di ciascun Stato membro e di potenziare il mercato unico per le imprese multinazionali.

L'**obiettivo** principale è quello di evitare che le imprese multinazionali sfruttino il mancato coordinamento delle misure nazionali per sfuggire all'imposizione fiscale, causando una riduzione delle entrate per gli Stati in cui esse operano, oneri fiscali più gravosi per i cittadini e distorsioni della concorrenza.

Digital economy: i lavori dell'OCSE

A livello internazionale, l'OCSE ha da tempo esaminato le problematiche fiscali in materia di economia digitale sottolineando l'esigenza di affrontare il tema secondo un approccio unitario, introducendo norme fiscali sul commercio elettronico riguardanti tanto le imposte dirette quanto quelle indirette.

Nel corso del tempo, l'OCSE ha fornito un'analisi di caratteristiche e **modelli di business tipici** dell'economia digitale, mettendo in luce le opportunità di **pianificazione fiscale aggressiva** che quest'ultima offre alle imprese multinazionali di porre in essere il trasferimento artificioso della base imponibile mediante il profit shifting.

In particolare, l'OCSE si è occupata della questione connessa alla presenza "digitale" di un'impresa nell'economia di un altro Paese, senza che in questo ultimo vi sia alcuna imposizione per l'assenza di collegamento territoriale ai sensi delle vigenti norme internazionali.

Al riguardo, nel “Public Discussion Draft - BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy” pubblicato dall’OCSE il 24 marzo 2014 sono stati evidenziati i seguenti **principi-chiave**:

- **neutralità**: garantire un livello di tassazione neutrale, equo ed efficace;
- **efficienza**: i costi di compliance per i contribuenti e quelli amministrativi per le Amministrazioni finanziarie dovrebbero, ove possibile, essere ridotti al minimo;
- **certezza e semplificazione**: le norme fiscali si devono basare sul principio della chiarezza e della agevole comprensione, in modo tale da poter favorire la cooperazione e la certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente;
- **efficacia ed equità**: l'imposizione fiscale dovrebbe sempre tradursi in un gettito di imposta equo;
- **flessibilità**: i sistemi di tassazione dovrebbero essere flessibili, dinamici e al passo dei continui e repentini mutamenti tecnologici e commerciali.

Con riguardo alla **tassazione diretta**, vengono in rilievo le strategie elaborate dalle imprese multinazionali al fine di eliminare o ridurre l'imposizione nel Paese di commercializzazione, evitando di instaurare una **taxable presence**.

Tale concetto muove dal presupposto secondo cui qualsiasi attività economica di un'entità estera richiede l'instaurazione fisica di persone o beni materiali.

Lo studio dei modelli di business delle imprese operanti nel settore digitale ha invece dimostrato che esse non necessitano di una presenza “fisica” nei Paesi esteri in cui operano.

Tale considerazione risulta applicabile:

- in parte, alle imprese impegnate nella commercializzazione di prodotti tradizionali (vale a dire, beni tangibili) che fanno affidamento a strumenti digitali per la promozione dei loro prodotti;
- *in toto*, alle imprese che si occupano della commercializzazione, principalmente, di prodotti digitali e/o servizi su internet.

In particolare, in molti modelli di business previsti nel settore dell'economia digitale, un'impresa può interagire con i clienti in un Paese diverso da quello di residenza tramite un **sito web** o **altri strumenti digitali** senza che venga in rilievo la **presenza fisica** di tale impresa in quel Paese.

Dunque, dato che la maggior parte dei Paesi richiede un certo grado di presenza fisica al fine di sottoporre a tassazione i profitti realizzati nel proprio territorio, siffatte imprese potrebbero non essere soggette a tassazione nel Paese in cui si trovano i loro clienti.

In tale contesto, il problema dell'economia digitale può assumere proporzioni più vaste, in quanto le imprese che svolgono la propria attività in tale settore, mediante strategie di pianificazione fiscale aggressiva, di frequente non sono soggette ad imposizione né nel Paese di residenza né nel luogo in cui si trovano i clienti.

Al fine di affrontare le **sfide poste dalla digitalizzazione dell'economia**, il citato “Discussion Draft” ha previsto la possibilità di creare un **alternative nexus** qualora un'attività di impresa sia condotta digitalmente.

Tale proposta ha stabilito che se un'impresa è impegnata in “fully dematerialised digital activities” a questa si dovrebbe attribuire una **stabile organizzazione** nel caso in cui mantenga una “significant digital presence” nell'economia di un altro Paese.

Una volta verificata l'effettiva presenza di “fully dematerialised digital activities”, potrebbe sussistere la “significant digital presence” nel caso in cui:

- un numero significativo di contratti relativi alla fornitura di beni e/o prestazione di servizi

dematerializzati siano stipulati in remoto tra l'impresa e il cliente residente, ai fini fiscali, nell'altro Paese;

- i beni digitali o i servizi dell'impresa siano in larga parte utilizzati o consumati nell'altro Paese;

- vi sia la presenza di ingenti pagamenti, relativi ad obblighi contrattuali derivanti dalla fornitura di beni o prestazione di servizi digitali che costituiscono il core business dell'impresa, effettuati dai clienti residenti nell'altro Paese a favore dell'impresa stessa;

- esista già una branch dell'impresa nell'altro Paese che offre funzioni secondarie, quali, ad esempio, funzioni di marketing e di consulenza rivolte ai clienti residenti e fortemente connesse al core business dell'impresa.

Gli sviluppi internazionali e il convegno IFA 2017

Il 16 settembre 2014, l'OCSE, ha pubblicato il rapporto denominato "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy" il quale contiene le raccomandazioni preliminari per la disciplina delle transazioni digitali e definisce le linee per lo svolgimento dell'attività di studio a livello internazionale sul tema.

Il rapporto si inserisce nell'ambito dei lavori svolti dall'OCSE con riferimento all'**Action 1** del progetto di "Base Erosion and Profit Shifting" (cd. **BEPS**).

L'obiettivo dell'Action 1 è quello di identificare ed affrontare le sfide poste dalla digital economy nell'applicazione delle regole nazionali ed internazionali in materia di tassazione diretta e indiretta.

Nel documento:

- si individuano le interazioni tra il lavoro svolto nel settore dell'economia digitale e quelli relativi alle altre azioni del progetto BEPS;

- si identificano le misure che dovrebbero essere adottate in sede internazionale al fine di contrastare efficacemente l'utilizzo di pratiche fiscali dannose che sfruttano le specificità dell'economia digitale.

La relazione riguardante l'Action 1 si conclude con l'affermazione secondo cui l'economia digitale non può essere circoscritta e separata dal resto dell'economia, in quanto essa rappresenta in misura sempre maggiore l'economia stessa.

Il principale **profilo critico** riguarda l'attuale sistema di regole e procedure fiscali, a livello nazionale e internazionale, il quale, in molti casi, non risulta idoneo a sottoporre interamente a tassazione i redditi prodotti dalle grandi multinazionali che operano nel settore digitale.

Al fine di fornire una possibile soluzione a tale questione, ci si è mossi dalla considerazione secondo cui le caratteristiche dell'economia digitale richiedono un approccio più generale, che coinvolga i presupposti stessi dell'imposizione e la sua ripartizione fra le diverse giurisdizioni.

Le possibilità di riduzione del carico fiscale, di erosione della base imponibile e di trasferimento dei profitti nei Paesi a fiscalità nulla o ridotta vengono infatti agevolate dall'elevato grado di dematerializzazione che caratterizzano le cd. "digital enterprises".

Attesa la **non coincidenza** tra il **luogo in cui avviene la vendita** di beni e servizi digitali e il **luogo della tassazione del relativo reddito** occorre prendere in considerazione forme di tassazione che prescindano dal requisito di una "taxable presence", di norma identificata con una stabile organizzazione, nel territorio degli Stati nei cui le multinazionali digitali sono attive.

Una possibilità che è stata avanzata a livello internazionale consiste nell'utilizzare come riferimento il concetto di "presenza digitale significativa" di una determinata impresa nell'ambito dell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza o quello di "stabile organizzazione virtuale", utilizzando specifici parametri divergenti da quelli tradizionali, nonché il concetto di "nesso" con il territorio.

Un ulteriore cambiamento potrebbe derivare anche dalla possibilità di suddividere i profitti di un gruppo fra i Paesi tenendo conto dei molteplici fattori che contribuiscono a determinare la ricchezza.

Nello specifico, un altro principio fondamentale che l'OCSE ha sottolineato in tema di tassazione del commercio elettronico riguarda l'individuazione di criteri di ripartizione dei profitti nelle transazioni intercompany fra i vari Paesi secondo una formula che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare la ricchezza (principio di cd. "apportionment").

Si tratta, peraltro, di un principio su cui si fonda anche la proposta di direttiva della Commissione europea sul **consolidamento della base imponibile** (proposta di direttiva "on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) - COM (2016) 683 final"), che accoglie il "Formulary Apportionment Approach" quale metodo preferibile per una corretta ripartizione tra gli Stati membri della base imponibile consolidata una volta che la stessa sia stata determinata.

Leggi anche

- [Base imponibile comunitaria in due step](#)

- [CCCTB, doppia imposizione e disallineamenti: le proposte UE per le imprese](#)

In particolare, la proposta di direttiva si riferisce al contributo di ciascuna giurisdizione al reddito totale di un dato gruppo mediante l'applicazione di una formula predeterminata, la quale tiene conto dei fattori ritenuti determinanti per la produzione del reddito (ovvero, il lavoro, il capitale e le vendite).

In virtù di tale metodo, allo Stato membro nel quale si registra la presenza più significativa dei cd. "incomecreating factors" viene attribuita la porzione proporzionalmente più rilevante di base imponibile.

Del tema relativo alla tassazione dell'economia digitale, si è discusso in occasione del convegno IFA ("International Fiscal Association") 2017 di Rio de Janeiro in cui è stato evidenziato come l'attuazione del progetto cd. BEPS stia contrastando la pianificazione fiscale aggressiva da parte delle grandi multinazionali.

In ambito europeo, la Commissione UE ritiene che l'**ECOFIN** del 15 settembre 2017, nel quale Francia e Germania presenteranno una **proposta comune** in tema di tassazione digitale, costituisce una valida opportunità per discutere sulla necessità di regole chiare e puntuali per un'effettiva tassazione delle imprese della rete che beneficiano del business in Europa.

Risulta pertanto necessario garantire una maggiore trasparenza sul sistema fiscale di ciascun Paese con l'obiettivo di individuare una corretta disciplina fiscale applicabile all'economia digitale, caratterizzata da una sempre più crescente divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi e il luogo di tassazione del relativo reddito.