

Regime fiscale dell'economia digitale*

1. Premessa

Perché è importante che il legislatore tributario volga uno sguardo più attento alla tassazione dell'economia digitale e ai complessi problemi che essa presuppone?

La risposta a questa domanda è abbastanza semplice. Lo sviluppo tumultuoso e le caratteristiche peculiari dell'economia digitale impongono di studiare in modo più approfondito sia le forme tradizionali di tassazione dei redditi prodotti dalle imprese multinazionali operanti via Internet, sia quelle forme diverse, ma pur sempre legate alla Rete, che hanno per oggetto non il reddito in sé o un suo surrogato, ma altre manifestazioni di capacità contributiva, altri modi di fare ricchezza avulsi dalla logica dell'arricchimento patrimoniale.

Sotto questo punto di vista, il *web* non si differenzia granché da altri tipi di ricchezza che ci offre l'era contemporanea e che giustificano, al pari di esso, nuove forme di tassazione: le transazioni finanziarie, lo sfruttamento dell'ambiente e soprattutto l'emissione di gas inquinanti.

Data questa duplicità dei presupposti (reddito e altre manifestazioni di capacità contributiva), la mia indagine si concentrerà, dapprima e soprattutto, sulla tassazione reddituale o patrimoniale. Scopo di essa è quello di mettere in evidenza la

* E' il testo dall'audizione tenuta dall'Autore presso la commissione finanze della Camera dei Deputati sul tema "Regime fiscale dell'economia digitale", svolta il 24 febbraio 2015.

inidoneità dell'attuale assetto fiscale, nazionale e internazionale, ad intercettare i redditi prodotti dalle *digital enterprises* e, quindi, ad assoggettarli a tassazione in applicazione delle vigenti regole e procedure. Vedremo che questa inidoneità è la conseguenza delle difficoltà che le amministrazioni finanziarie incontrano di controllare, con gli ordinari strumenti di accertamento, le c.d. transazioni virtuali che si celano dietro la produzione di tali redditi, e cioè le transazioni globali anonime, immaterializzate e (spesso) prive di intermediari e dislocate in tutto il pianeta.

La mia analisi partirà, quindi, dalla constatazione di base che il settore dell'economia digitale, dominato dalle grandi multinazionali del settore, è in grado di produrre redditi molto elevati, ma tali redditi difficilmente possono essere assoggettati a tassazione nel Paese della fonte o sono, comunque, assoggettati in misura molto ridotta. La conclusione cui giungerò è che sono ormai maturi i tempi per procedere ad una ristrutturazione globale dell'attuale sistema delle imposte societarie e, comunque, di introdurre criteri e istituti nuovi che consentano di attrarre a tassazione anche attività svolte nel territorio, ma non imputabili ad una stabile organizzazione.

Solo alla fine di questo scritto dedicherò qualche riflessione all'IVA sui servizi digitali e alla specifica tassazione alternativa dei dati trasmessi via Internet, la c.d. *bit tax*: un tributo, quest'ultimo, apprezzato dagli esperti, ma finora non preso in considerazione dai singoli Stati e dalle autorità internazionali.

2. Le caratteristiche dell'economia digitale e i problemi di tassazione degli *intangibles*

Studiosi e autorità internazionali sono d'accordo nel ritenere che le particolari caratteristiche dell'economia digitale richiedono di affrontare il tema della tassazione delle *web companies* con strumenti, procedure e principi tributari nuovi, possibilmente frutto di accordi intergovernativi.

Tali caratteristiche sono state così individuate in sede OCSE¹:

- mobilità, da apprezzare in relazione: *a)* ai beni *intangibles* sui quali l'economia digitale fonda essenzialmente le sue basi; *b)* agli utenti (*users* e *professional users*); *c)* alla localizzazione delle funzioni operative dell'impresa, rispetto alla quale lo sviluppo delle tecnologie di comunicazione consente una grande flessibilità e un'accresciuta capacità di “spacchettare” funzioni ed *asset* nel territorio di diversi Stati;
- uso massivo di dati concernenti consumatori, fornitori od operazioni;
- il c.d. effetto *network*, effetto delle interazioni e delle sinergie tra gli utenti;
- tendenza a creare monopoli ed oligopoli, derivante dalla combinazione dell'effetto *network* con costi incrementali contenuti, che consente all'impresa di raggiungere una posizione dominante in un breve lasso di tempo;

¹ *Public Discussion Draft “Address detax challenges of the digital economy”* del 24 marzo 2014, pubblicato in seno al programma di contrasto alle pratiche di base *Erosion and profit shifting BEPS*.

- volatilità generata dalla rapidità dell'innovazione tecnologica e, soprattutto, dalla sostanziale insussistenza di barriere all'ingresso delle nuove imprese del settore.

E' "approfittando" di queste caratteristiche che le imprese dell'economia digitale hanno avuto, allo stato attuale della legislazione tributaria nazionale ed europea, grande facilità a ridurre il carico fiscale, ad erodere le basi imponibili e a trasferire i profitti nei Paesi a più bassa fiscalità. L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria digitale consente, infatti, a tali tipi di società di evitare di avere una *taxable presence*, attraverso una stabile organizzazione, nel territorio dello Stato presso il cui mercato sono attive e di ridurre e suddividere le funzioni, gli *asset* e i rischi presso il territorio di più Stati. La presenza di *intangibles* altamente remunerativi favorisce, insomma, il trasferimento infragruppo degli stessi al solo scopo di minimizzare il carico fiscale. Ed anche se si potesse configurare una *taxable presence* di tali imprese nel territorio dello Stato, esse potrebbero pur sempre disporre di un'ulteriore tecnica di erosione della base imponibile, consistente nella massimizzazione delle deduzioni per i pagamenti effettuati nei confronti dello stesso *head office* o di altre imprese del gruppo non residenti sotto forma di interessi, *royalties* e *service fees*. Il tutto, sfruttando anche l'interposizione di *shell companies* localizzate in Paesi che godono di regimi convenzionali privilegiati.

L'utilizzo massivo dei dati digitali pone, inoltre, il problema delle modalità con cui calcolare il valore economico della raccolta ed elaborazione di dati per il tramite di prodotti e servizi digitali e di come questi elementi possano essere correttamente qualificati ai fini

contabili e fiscali. Insomma, la dematerializzazione dell'industria digitale si presta a non far emergere redditi da tassare nel territorio in cui l'impresa svolge l'attività e pone, quindi, il problema se sia possibile tassare detta attività in funzione di altri parametri che non siano il reddito prodotto mediante stabili organizzazioni.

3. Le analisi dell'OCSE e della Commissione UE

L'OCSE ha da tempo ben presenti queste difficoltà e, al fine di contenere i fenomeni negativi di *tax planning*, ha avanzato varie proposte. Quella più qualificante concerne la stabile organizzazione ed è diretta, in particolare, a creare un nuovo criterio di collegamento basato su “una presenza digitale significativa” dell'impresa nell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza. Al fine di individuare la *taxable presence* sono delineati una serie di parametri - diversi da quelli tradizionali - che vanno dalla tipologia di attività concretamente esercitate dall'impresa nel territorio alle modalità di conclusione dei contratti ed alle tecniche di pagamento attraverso cui vengono corrisposti i prezzi da parte dei contraenti.

L'OCSE fa anche riferimento alla nozione di “stabile organizzazione virtuale”, da applicare specificatamente alle imprese della *digital economy*. L'esempio che viene fatto al riguardo è quello della disponibilità di un sito Internet oppure la conclusione di contratti per il tramite di un agente che agisca con mezzi di tecnologia informatica.

Il principio più incisivo, e nello stesso tempo più complesso, che l'OCSE indica nel suo rapporto sulla tassazione del commercio

elettronico in sostituzione del criterio di libera concorrenza nelle transazioni *intercompany* (*Final report of the TAG group of OECD of taxation of e-commerce*), è quello della ripartizione dei profitti dello stesso gruppo fra i vari Paesi (della fonte o della residenza) in base ad una formula prestabilita che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare la ricchezza, e cioè i salari, le vendite a destinazione e gli *asset* (il c.d. *apportionment*). La complessità del principio sta nel fatto che la sua attuazione richiede l'accordo e il coordinamento delle giurisdizioni interessate. Avrebbe, però, l'effetto positivo di sostituire di un colpo sia il criterio di tassazione nello Stato di residenza, sia quello di tassazione nello Stato della fonte, ambedue insufficienti per la tassazione delle multinazionali del *web*. Sarebbe, quindi, propedeutico ad una effettiva e reale armonizzazione delle basi imponibili. E' per questo che esso è stato inizialmente preso in considerazione dalla Commissione UE nella sua proposta di Direttiva sul consolidamento delle basi imponibili (CCCTB), tendente a costruire una base imponibile comune e consolidata delle imprese europee. Questa proposta è stata per ora abbandonata, per ragioni che non è il caso qui di approfondire, ma non è detto che non possa essere riconsiderata almeno in sede OCSE.

La Commissione UE si è per ora limitata ad adottare due raccomandazioni in materia rivolte agli Stati membri e una Comunicazione.

La prima raccomandazione C(2012)8806 è interamente dedicata alla "pianificazione fiscale aggressiva". Essa suggerisce l'adozione di una clausola antiabuso comune a tutti gli Stati membri (la quale, come vedremo, è stata applicata solo dal Regno Unito attraverso la c.d.

Diverted Profit Tax) e la revisione di norme interne o convenzionali che favoriscono la doppia esenzione. In particolare, la Commissione chiede agli Stati membri di inserire nelle convenzioni bilaterali clausole contro la doppia esenzione che, se adottate, sarebbero sufficienti a mettere in crisi gli schemi di pianificazione finora costruiti dalle OTT. Infatti queste, utilizzando la doppia esenzione, hanno finora posto in essere operazioni triangolari di pianificazione fiscale molto aggressive, come ad esempio la ben nota *Double Irish with Dutch Sandwich*, con l'obiettivo di trasferire e mettere al sicuro gli utili esentasse in paradisi fiscali (normalmente le Bermuda) e a differire *sine die* anche la tassazione negli Stati Uniti in cui risiede la controllante di ultimo livello del gruppo. Così facendo, gli Stati della fonte non hanno gli strumenti giuridici per tassare i profitti, e lo Stato di residenza resta in perenne attesa che si realizzi, con il rimpatrio dei dividendi, il presupposto impositivo. Non v'è dubbio che l'adozione di convenzioni bilaterali, consigliate dalla Raccomandazione della Commissione, con clausole contro la doppia esenzione sarebbero un'ottima cura contro l'adozione di detti schemi elusivi perché vieterebbe all'Olanda di rinunciare ad operare le ritenute alla fonte sulle *royalties* destinate a Paesi che, come le Bermuda, non le tassano².

² Per capire l'effetto antipianificazione fiscale aggressiva che potrebbero sortire le clausole contro la doppia esenzione è necessario ricordare come, proprio utilizzando la doppia esenzione, le imprese del *web* riescono ad operare, pressochè in qualunque giurisdizione, senza avere la necessità di dotarsi di una stabile organizzazione, concentrando la sede di direzione effettiva del gruppo in poche giurisdizioni *offshore* o a fiscalità privilegiata. Esse, in quanto monopoliste della Rete e dell'*e-commerce*, riescono facilmente ad operare direttamente nei vari Paesi senza avvalersi di strutture locali o, al massimo, dotandosi di strutture "leggere" effettivamente destinate a mere attività ausiliare o preparatorie che non costituiscono, secondo i criteri vigenti, per presunzione assoluta stabili organizzazioni. Per rendersi conto di ciò, è sufficiente ripercorrere il tipo di operazione triangolare di pianificazione fiscale posta in essere dalle società del *web*. Tali operazioni si risolvono nella costituzione di società fiscalmente ibride o società che nella loro configurazione statutaria sono create come meri schermi privi di sostanza che non possono svolgere nè attività reali, né avere dipendenti e favoriscono altresì la costituzione, secondo le regole del proprio

Con la seconda raccomandazione C(2012)8805, la Commissione detta i criteri che permettono di identificare i Paesi terzi che non ottemperano alle norme minime di buona *governance* fiscale (una sorta di *black list*), e suggerisce agli Stati membri di rinegoziare, sospendere o denunciare tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni che essi hanno stipulato con i paradisi fiscali (che non rispettano tali regole) per recidere i “ponti” da cui transitano le operazioni più aggressive.

ordinamento, di enti fiscalmente residenti in una giurisdizione *offshore*; stipulano accordi anche con i paradisi fiscali e societari più opachi per consentire trasferimenti di flussi e di *royalties*, di interessi e dividendi senza ritenuta alla fonte, per attrarre una piccola quota di quei capitali, che, diversamente, prenderebbero altre destinazioni. Sono questi tipi di operazioni che consentono alle OTT di realizzare ogni anno alti profitti senza pagare imposte sul reddito, né negli Stati della fonte né in quello di residenza o, al massimo, rimanendo incise per il 2 o 3%. A questo schema classico può agevolmente ricondursi il ricordato *Double Irish with Dutch sandwich* (doppia irlandese con sandwich olandese) adottato da *Google* e da altre multinazionali americane. Sulla base di un accordo di *transfer pricing* con l'*Internal revenue service*, *Google* ha trasferito i diritti di sfruttamento della propria tecnologia, utilizzabili in tutto il mondo, eccetto negli Stati Uniti, ad una controllata, *Google Irland Holdings* (GIH), costituita secondo il diritto irlandese, ma residente nel paradiso fiscale delle Bermuda, dove ha stabilito la sede di direzione effettiva. GIH dà in licenza la tecnologia ad una società olandese, interamente partecipata e costituita in forma di *shell company*, che è un mero veicolo privo, per statuto, di propri *asset*, dipendenti o effettive attività. La società olandese, a sua volta, sublicenzia la tecnologia ad un'altra società irlandese del gruppo, la quale, a differenza di GIH, è residente in Irlanda dove occupa circa 2.000 dipendenti e funge, in sostanza, da mero centro di fatturazione dei profitti conseguiti dal gruppo in tutto il mondo, esclusi gli Stati Uniti. Su tali profitti non sono state pagate imposte sul reddito, perché nei vari Paesi *Google* è in grado di operare senza avvalersi di strutture qualificabili come stabile organizzazione.

D'altra parte, anche l'Irlanda - che non ha regole di *transfer pricing* - si limita ad assoggettare a tassazione alla locale aliquota del 12,5% della *corporate tax*, utili estremamente modesti perché la seconda irlandese, cui affluiscono dai vari Paesi i proventi miliardari del *business*, contabilizza e deduce i costi elevatissimi della *royalties* passive che, in base al contratto di sub-licenza, deve corrispondere alla *shell company* olandese: *royalties* su cui non sono prelevate le ritenute alla fonte, come prevede l'ordinamento irlandese, per i flussi diretti a società di qualsiasi tipo dell'UE. In definitiva, su 12,5 mld di profitti dell'esercizio 2012 *Google* ha denunciato in Irlanda solo 24 mln di utili e pagato 8 mln di euro di tasse a Dublino. A sua volta, la società olandese, in forza del contratto di licenza con la prima irlandese (la capogruppo, titolare della tecnologia), trattiene solo una modesta *fee* per i propri servizi di triangolazione e trasferisce le *royalties* alla capogruppo stessa senza che su di essa - in uscita verso il paradiso - l'Olanda applichi le ritenute alla fonte. E' questo il beneficio che da un senso al *Dutch sandwich* e cioè alla triangolazione attraverso la *shell company* olandese. Ed è così che il gruppo riesce a dirottare alle Bermuda, dove neppure esiste una *corporate tax*, la quasi totalità dei profitti realizzati da *Google* fuori dagli Stati Uniti. Resta così fuori dal circuito fiscale lo Stato di residenza della controllante di ultimo grado (USA) che, con l'iniziale accordo di *transfer pricing* aveva consentito la cessione alla prima irlandese paradiso fiscale dei diritti di sfruttamento della tecnologia americana, nella previsione di tassare, al momento del loro rimpatrio e con un'aliquota del 35%, gli alti utili, ante imposte, realizzati in tutto il mondo.

E' evidente che si è in presenza di schemi di pianificazione fiscale aggressiva che, come ho detto, allo stato attuale della legislazione nazionale e internazionale, difficilmente possono essere contestati. Infatti, i vari Paesi della fonte in cui prosperano gli affari non hanno, attualmente, alcun potere di imposizione nei confronti delle grandi multinazionali in quanto in essi non risultano insediate strutture qualificabili come stabili organizzazioni e perché i flussi di denaro che, per i servizi ricevuti, le imprese residenti corrispondono direttamente alla seconda irlandese e deducono dalla propria base imponibile sono qualificabili, in uscita da questi Paesi, come profitti d'impresa, e non possono neppure essere assoggettati, diversamente dai flussi di *royalties* e di interessi, al prelievo con le ritenute alla fonte all'atto del pagamento.

Infine, la Comunicazione COM(2012)722 definisce il piano di azione della Commissione stessa per rafforzare la lotta contro la frode e l'evasione fiscale, dedicando i paragrafi da 8 a 10 alla pianificazione fiscale aggressiva. La Commissione si impegna a prendere misure adeguate per evitare che le direttive europee sulla fiscalità diretta possano essere utilizzate per pianificazioni aggressive come quelle sopra esposte, e a intensificare l'attenzione sui regimi fiscali di favore che alcuni ordinamenti concedono a coloro che trasferiscono la residenza sul loro territorio.

Ma l'affermazione più importante la troviamo alla fine del paragrafo 8, dove la Commissione si impegna a collaborare in sede OCSE «per porre rimedio alla complessità della tassazione del commercio elettronico definendo norme internazionali appropriate».

E' facile rilevare come questi atti della Commissione siano indici di buona volontà, ma siano poco utili nella realtà a porre rimedio alle denunciate pianificazioni fiscali aggressive. Ho l'impressione che da tale *empasse* non se ne esca fuori se non si rimedita, in termini più generali, sulle fonti della ricchezza, sulla catena di creazione del valore, sui presupposti dell'imposizione e sulla ripartizione del potere di imposizione fra le diverse giurisdizioni. L'OCSE, e con esso numerosi Paesi occidentali, hanno fatto grandi passi avanti in questa direzione, ma per ora senza risultati concreti quantomeno in termini di iniziative legislative portate a termine. Questa incapacità di risolvere organicamente i problemi fiscali dell'economia digitale giustifica, perciò, la domanda che gli studiosi si sono posti in questi ultimi anni: siamo in presenza di una

trasformazione o di una vera e propria crisi della fiscalità internazionale?

4. La proposta OCSE di applicazione di una ritenuta

Nell'indicato contesto potrebbe sembrare interessante, almeno a prima vista, la proposta - che si muove in tutt'altro senso - di applicare una ritenuta a titolo di imposta sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in un determinato Stato a titolo di corrispettivo di beni digitali o di servizi prestati da imprese di *e-commerce* non residenti. Tale opzione, anch'essa proveniente dall'OCSE, presuppone che il *provider* non residente realizzi un certo volume della propria attività economica in un determinato Stato senza avere una stabile organizzazione. Poiché in genere i pagamenti internazionali per transazioni via Internet sono effettuati tramite carte di credito o altri mezzi di pagamento elettronico, l'OCSE ritiene che la ritenuta potrebbe essere effettuata da parte degli istituti finanziari coinvolti in tali pagamenti. Ad essi dovrebbe essere affidato il compito di tassare le transazioni digitali trasferendo all'Erario il gettito derivante dall'applicazione della ritenuta.

In verità, sin dal 2005 l'OCSE aveva proposto nel richiamato rapporto "*Final report of the TAG group of OECD of taxation of e-commerce*" che dette ritenute fossero applicate su tutti i compensi (lordi) delle transazioni *on-line*, esattamente come avviene per i flussi delle *royalties* o interessi o, quantomeno, sui compensi (lordi) pagati

da operatori economici residenti che, costituendo costi deducibili dal reddito, erodono la base imponibile generale di un Paese.

L'adozione di tale misura ha trovato, però, il suo principale ostacolo sia negli evidenti aggravii burocratici che si porrebbero in capo agli operatori finanziari che dovrebbero gestire, quali sostituti d'imposta, strumenti di pagamento elettronico e carte di credito, sia - quando il pagamento non è effettuato tramite essi - nella difficoltà di assoggettare a tassazione le cessioni di prodotti digitali direttamente nei confronti dei consumatori finali, che non possono operare da sostituti.

5. Le iniziative di alcuni stati

Molti stati europei non sono rimasti indifferenti alle richiamate triangolazioni internazionali poste in essere dalle OTT per trasferire profitti in giurisdizioni *offshore* e, perciò, sottrarsi alle imposte societarie del paese alla fonte. Il problema che si sono posti è sempre lo stesso ed è stato sintetizzato dal cancelliere *Osborne* quando ha affermato che occorre trovare strumenti del tutto nuovi per costringere le OTT a pagare le tasse nei paesi dove producono e vendono servizi. Dietro questa condivisibile, quanto ovvia, considerazione c'è la proposta di adottare un principio che, vedremo, è l'esatto contrario dei criteri di fiscalità internazionale fin qui adottati da tutti i grandi paesi aderenti all'OCSE.

5.1. Coerentemente a ciò, nel Regno Unito la Commissione bilancio del Parlamento ha convocato nel novembre del 2013 i rappresentanti di *Google* e *Amazon* per chiedere chiarimenti sulle loro strategie fiscali. Tali incontri non hanno avuto esiti soddisfacenti,

tanto che il Governo inglese ha ritenuto di risolvere *ex auctoritate* il problema della tassazione delle *digital enterprises*, varando una legge avente il fine specifico di evitare che le grandi multinazionali digitali, svolgenti attività nel Regno Unito, dirottino gli utili su conti esteri e, comunque, per fare in modo che esse paghino le imposte nei Paesi dove producono e vendono i servizi. Dall'aprile 2015 dovrebbe, pertanto, applicarsi in tale Paese una speciale tassa sui profitti dirottati, la c.d. *Diverted Profits Tax* che avrebbe, appunto, l'obiettivo principale di rendere inopponibili all'Erario quegli accordi stipulati da grandi gruppi con il fine di erodere la base imponibile nel Regno Unito. Tale imposta si applica in due ipotesi.

La prima è quella in cui una società non residente effettua vendite e compie, comunque, operazioni rilevanti nel Regno Unito, eludendo la creazione di una stabile organizzazione. La legge britannica rimette, in tali casi, all'amministrazione finanziaria il potere di verificare se abbiano avuto luogo nel Regno Unito attività economiche connesse con la fornitura di beni e servizi a clienti residenti e strutturate in modo tale da non dar luogo ad una stabile organizzazione. Questo è il caso, ad esempio, di tutte quelle operazioni che comportano l'esercizio nel Regno Unito di significative attività con esse connesse, ma che, ciononostante, non danno luogo alla conclusione di contratti con i clienti ivi residenti. La norma antielusiva si applica, in altri termini, alle società non residenti che realizzano forniture di beni e servizi a favore di utilizzatori residenti nel Regno Unito, in tutte le ipotesi in cui "sia ragionevole assumere che la sua attività economica è diretta a evitare

l'applicazione delle norme sui redditi prodotti mediante stabile organizzazione”.

La seconda ipotesi di applicazione dell'imposta è quella in cui una società residente o una società non residente, ma che esercita un'attività per la quale è soggetta alle imposte nel Regno Unito, godono di un vantaggio fiscale utilizzando accordi o soggetti terzi privi di sostanza economica.

Gli atti di accertamento di tale imposta devono essere preceduti da un invito preliminare con cui l'Ufficio indica le ragioni per cui ritiene che debba applicarsi l'imposta e chiede all'impresa di fornire chiarimenti entro 30 giorni. Decorso tale termine, l'Ufficio dispone di 30 giorni per archiviare il caso o emettere l'accertamento definitivo, adeguatamente motivato anche in relazione ai chiarimenti ricevuti. Con tale accertamento si applica un'aliquota “penalizzante” del 25% commisurata ai profitti che l'Ufficio ha ritenuto sottratti a tassazione nel Regno Unito tramite gli atti di elusione ed erosione delle basi imponibili sopra indicati.

Come si vede, siamo nel pieno della problematica - ben nota a noi italiani - dell'abuso del diritto, alla quale si sta tentando di porre rimedio con l'attuazione delle legge delega fiscale n. 23 dell'11 marzo 2014.

Tale proposta mi sembra, fra tutte quelle ideate in Europa in questi ultimi anni, quella forse più interessante, rispettosa della richiamata Raccomandazione C(2012)8806 della Commissione UE e degna di essere studiata. Ci tornerò sopra nella parte conclusiva per illustrarne la *ratio* e gli aspetti più fortemente innovativi.

5.2. A sua volta la Francia, sulla scia del noto rapporto “*Colin-Collin*”, pubblicato il 18 gennaio 2013, ha assunto iniziative legislative partendo dal presupposto, indicato in tale rapporto, che l’economia digitale è costruita su un modello basato sul reinvestimento degli utili a livello globale piuttosto che sulla distribuzione dei dividendi. Per questa ragione, il governo francese non ha seguito la via di fissare criteri di tassazione basati su una nozione di stabile organizzazione anche virtuale o sul carattere elusivo della condotta. Si è ritenuto arduo estrapolare dal risultato complessivo conseguito dalle *digital enterprises* i costi e i ricavi afferenti ad un certo contesto territoriale e si è preferito portare avanti una proposta di prelievo parapatrimoniale sulle forme di raccolta gratuita e capziosa dei dati personali operata dalle multinazionali dell’economia digitale (*Colin-Collin* parlano addirittura di raccolta predatoria). Il tributo verrebbe così a ispirarsi ad una logica simile a quella dei tributi ambientali fondati sul principio “chi inquina paga”. Come nel caso dei tributi ambientali l’imposta sarebbe dovuta dai soggetti che arrecano un danno all’ambiente mediante emissione di certe sostanze, così nell’ipotesi del tributo sulla raccolta gratuita dei dati il prelievo graverebbe su coloro che effettuano un uso scorretto, quasi sleale della Rete, raccogliendo callidamente dati personali degli utenti da utilizzare successivamente nei confronti degli stessi utenti per finalità commerciali. Al pari dei tributi ambientali rivolti al miglioramento del bene-ambiente (e per i quali, dunque, è auspicabile un aumento del gettito decrescente negli anni), anche questo tributo sarebbe rivolto al miglioramento dell’attuale situazione di scarsa protezione della *privacy* in Rete, incoraggiando, mediante una minore

tassazione, quelle imprese che garantiscono una tutela rafforzata dei dati personali degli utenti, così come declinata da appositi strumenti normativi.

Come si vede, si tratterebbe di un tributo che mira ad una sostanziale riappropriazione dei dati personali da parte degli utenti. Siamo fuori dalla logica delle imposte reddituali ed entriamo piuttosto nel campo della tassazione parapatrimoniale. Questa forma di tassazione, in verità, non sembra convincente perché si fonda nella sostanza su una circostanza tutta da dimostrare, e cioè che l'attività di raccolta da tassare sia capziosa, scorretta, addirittura predatoria, oltretutto gratuita e, quindi, tale da giustificare la necessità di "compensare" l'intrusione delle *web companies* nel privato con l'applicazione di uno specifico prelievo.

5.3. Nel 2012 in Ungheria il governo *Orban* ha introdotto un'imposta sulle telecomunicazioni che le imprese del settore pagano in ragione dei minuti di chiamate vocali e dei numeri di messaggi di testo. Tale prelievo di fatto è posto a carico degli utenti non essendo previsto alcun divieto di rivalsa a carico di dette imprese. L'intento del governo ungherese è quello di colpire coloro che utilizzano Internet per le chiamate telefoniche. Quindi, il prelievo è un prolungamento di una tassa sulle telecomunicazioni già esistente. In realtà la tassa è finita per gravare, non solo sui dati consumati per servizi di telefonia e messaggistica, ma su tutti i dati trasmessi via Internet. Com'è noto, questo prelievo ha suscitato forti proteste nel Paese imputandosi al Governo di attentare all'esercizio dei diritti democratici e alle libertà fondamentali, in particolare, la libertà all'informazione.

5.4. Il 30 ottobre 2014 la Spagna ha introdotto la c.d. “tassa *Google*”. In realtà si tratta dell’obbligo per gli aggregatori di *link* (ad esempio, *Google news*, ma in realtà si tratta di una categoria molto ampia) di pagare un contributo agli autori che sono titolari dei contenuti cui rinviano i *links* aggregati. L’intento è obiettivamente quello di favorire gli editori ai danni dei motori di ricerca. L’effetto è stato che *Google* non ha più operato in Spagna e, quindi, ha smantellato la versione spagnola di *Google news*.

5.5. Come si sa, il nostro Paese non è stato da meno quanto ad iniziative legislative in materia, anche se la più interessante di esse - il c.d. emendamento Boccia - non ha concluso il suo *iter* legislativo. L’obiettivo era stato, anche qui, quello di forzare i tradizionali modelli di collegamento col territorio dello Stato al fine di tassare in Italia i proventi derivanti dal commercio elettronico diretto e indiretto.

La norma non ha convinto perché imponeva in modo surrettizio l’apertura della partita iva in Italia ai fornitori non residenti dei predetti servizi di pubblicità (editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario). Era come se si fosse voluto introdurre una presunzione assoluta di esistenza della stabile organizzazione italiana da parte di tali soggetti, in contrasto con la Direttiva comunitaria in materia di IVA 2006/112/CE (artt. 44 e 196).

5.6. Sempre in tema di IVA l’Unione Europea si è di recente mobilitata con riferimento alla tassazione dei servizi “digitali”.

Il primo gennaio 2015 è, infatti, entrato in vigore lo speciale regime denominato “*Mini One Stop Shop*”, anche noto con l’acronimo “MOSS”, che trova applicazione con riguardo ai c.d. servizi “TBES” (*Telecommunication, Broadcasting and Electronic Services*). Trattasi

dei servizi di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione, nonché di quelli forniti per via elettronica elencati nell'Allegato II della Direttiva 2006/112/CE, e cioè:

- 1) la fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- 2) la fornitura di software e relativo aggiornamento;
- 3) la fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- 4) la fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- 5) la fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

Con riferimento a tali servizi, i prestatori dovranno applicare l'IVA del Paese di destinazione in cui è stabilito il committente, ove quest'ultimo sia un privato consumatore (c.d. servizi "B2C"), in deroga al criterio generale di localizzazione dei servizi B2C nel Paese del prestatore. La conseguenza è la seguente: i consumatori pagheranno l'Iva nella misura prevista nel Paese in cui sono domiciliati, indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il fornitore. Ciononostante, i prestatori di servizi non saranno obbligati a identificarsi in tutti gli Stati in cui effettuano le operazioni Iva. Tramite il MOSS, che sotto quest'aspetto rappresenta un'importante misura di semplificazione, essi potranno infatti trasmettere le dichiarazioni Iva trimestrali (ed effettuare i versamenti) nell'unico Stato in cui sono stabiliti; quest'ultimo, poi, trasferirà automaticamente le risorse incamerate a tutti gli Stati membri in cui risiedono i consumatori.

Resta ferma la difficoltà, per i prestatori, di rispettare tutte le regole in materia di IVA vigenti nei Paesi in cui i consumatori finali sono residenti o domiciliati (con riguardo non solo alle disposizioni che prevedono la misura delle aliquote, ma anche a quelle che disciplinano l'emissione delle fatture, l'eventuale "*contabilità di cassa*", etc.). Chi opera con il MOSS dovrà quindi conoscere – ed applicare – il complesso delle norme IVA in vigore negli Stati membri “di consumo”, anche se le operazioni vengono formalmente effettuate nel proprio Stato membro di identificazione. Il che non è una piccola complicazione.

6. Alcune proposte conclusive

La mia personale opinione su come costruire forme di tassazione accettabili dell'economia digitale è che ci si dovrebbe muovere su piani diversi da quelli tradizionali, sulla falsariga anche dei ricordati principi OCSE, guardando anche alla nuova normativa introdotta nel Regno Unito.

6.1. In un'ottica non strettamente nazionale, la forma di tassazione di più facile attuazione mi sembra quella, planetaria, ideata nel 1995 da *Arthur J. Cordell*³ nota come *bit tax*, da tutti apprezzata - compreso l'OCSE -, ma mai realmente proposta. Essa è un'imposta volta a tassare i dati trasmessi via Internet, da applicare, quindi, al traffico digitale per ogni unità di trasmissione elettronica, cioè il *bit*, che transita sulle autostrade dell'informazione, comprese le telecomunicazioni.

³ Arthur J. Cordell, *New taxes for a new company*, *Government Information in Canada*, vol. 2, 4, 1996; *Taxing the Internet: The proposal for a bit tax*, International Tax Program at the Harvard Law School, february 14, 1997.

Come ho detto all'inizio, tale tributo è fortemente innovativo perché non colpisce un indice di capacità contributiva tradizionale come il reddito o il patrimonio, ma grava sulle trasmissioni come un nuovo modo di fare ricchezza e, quindi, come un nuovo modo di generare detta capacità. I soggetti passivi sarebbero gli utilizzatori del *web* e delle altre infrastrutture telematiche e l'indice di capacità contributiva sarebbe la comunicazione o, meglio, la trasmissione delle informazioni generanti in coloro che le acquisiscono una capacità di trarne profitto. La misurazione di tale capacità sarebbe data dal conteggio dei *bit* trasmessi. E' evidente che la *bit tax*, così costruita, si pone fuori dal campo della specifica tassazione delle *digital enterprises*. Non può, quindi, essere assunta come uno strumento per recuperare a tassazione i redditi prodotti da tali società.

L'aliquota dell'imposta, secondo *Cordell*, dovrebbe essere dello 0,000001 centesimi/\$ per *bit*. Della sua riscossione dovrebbero occuparsi i *common carrier* delle telecomunicazioni, delle reti satellitari e dei sistemi via cavo. L'imposta verrebbe liquidata Paese per Paese.

La *bit tax* di *Cordell* è un'imposta facile da gestire e da riscuotere, che ha indubbiamente una vocazione sistemica e globale perché presuppone l'accordo di tutti gli Stati. Tassando i *bit* a monte degli operatori del traffico digitale, in piccolissime quantità, si possono ottenere enormi introiti che andrebbero devoluti ad un Fondo internazionale avente scopi sociali. La gestione e la riscossione dovrebbero adeguarsi alla formula della suddivisione tra Paesi, in base alla rispettiva partecipazione al traffico e dovrebbero rientrare nell'ambito della *International Telecommunications union* delle

Nazioni Unite. Per evidenti ragioni di equità la platea dei soggetti passivi dovrebbe essere limitata ai *professional users*.

L'OCSE è favorevole ad un tale tipo di tributo da applicare, nella sua versione, all'uso della larghezza di banda dei siti *web* e basato sul numero di *byte* utilizzati, con riferimento a scaglioni progressivi, con aliquote differenti a seconda della dimensione o del fatturato dell'azienda. Essa si applicherebbe a partire da una soglia minima per la larghezza di banda utilizzata annualmente e potrebbe essere dedotta dall'imposta sulle società.

6.2. Se dovessi pensare ad un tributo nazionale da applicare alle imprese dell'economia digitale, l'unico che mi parrebbe meritevole di un certo approfondimento, in via contingente e in questa fase storica, è - come ho detto - la illustrata *Diverted Profit Tax* britannica.

Questa imposta avrebbe, in verità, il non lieve inconveniente di essere di non facile applicazione, dovendo l'amministrazione finanziaria essere in grado di determinare in via induttiva i profitti non tassati nello Stato e dirottati nei paradisi fiscali. Ammesso che essa possa attrezzarsi in questo senso (in considerazione anche del numero limitato delle imprese multinazionali operanti nel territorio nazionale che sarebbero oggetto degli accertamenti), il tributo avrebbe il vantaggio - che per taluni potrebbe essere uno svantaggio - di essere costruito tutto intorno al difficile concetto dell'elusione fiscale e in funzione di essa.

In altri termini, ciò che conterebbe per applicare l'aliquota penalizzante della DPT sarebbe esclusivamente l'aggiramento delle norme sulla stabile organizzazione perseguito attraverso procedimenti tecnici e negozi giuridici aventi esclusiva finalità fiscale.

Conseguentemente, supponendosi che le operazioni sono effettuate nel territorio, la base imponibile sarebbe costituita dagli stessi profitti che sarebbero stati tassati se le operazioni fossero state poste in essere attraverso una stabile organizzazione applicando le norme interne eluse. *Mutatis mutandis*, l'Ufficio verificatore dovrebbe applicare le stesse tecniche di accertamento attualmente adottate per la ricostruzione dei redditi delle stabili organizzazioni occulte. "Il reddito senza Stato" (*stateless income*) diverrebbe così il presupposto del tributo, indipendentemente dal suo formale radicamento nel territorio e dalla sua imputabilità ad un soggetto passivo del Paese alla fonte della imposta societaria.

Ciò aprirebbe la porta a forme innovative di tassazione - tutte da studiare - sulla "mera presenza" e sull'esistenza di un valido "nesso economico" con il territorio e sull'uso del mercato locale dall'esterno⁴. Insomma, la caratteristica più interessante della DPT è che essa si limiterebbe a garantire il diritto degli Stati alla tutela e alla protezione delle proprie basi imponibili, senza mettere in discussione i principi e le libertà economiche né il diritto fondamentale del privato ad operare liberamente sui mercati. Sarebbe un prelievo diretto solo a contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e l'abuso del diritto che

⁴ Su questa strada sembra essersi posta da tempo la Corte di cassazione in tema di stabile organizzazione occulta. Nel noto caso *Philip Morris*, detta Corte (sentenze. nn. 3367 e 3368 del 2002) ha affermato che "una o più società del gruppo possono esercitare un'attività di gestione attraverso una struttura operante nello Stato della fonte, come parte integrante di un più vasto programma facente capo al gruppo". Da tale sentenza emerge evidentemente un orientamento diretto a ritenere che le sinergie delle diverse società, alle quali la struttura nazionale fa riferimento, non possono non essere unitariamente considerate. Non altrimenti può interpretarsi quel passo in cui si afferma che costituisce "indebito frazionamento del fenomeno [stabile organizzazione] la mancata utilizzazione di tutti gli elementi di prova che, pur non riguardando il singolo rapporto tra ciascuna società e struttura nazionale servente, contribuiscano a verificare l'esistenza di un rapporto di dipendenza in relazione ad un programma al quale diverse società del gruppo contribuiscono". Mi si permetta l'autocitazione, ma questa sentenza riecheggia in modo impressionante ciò che dicevo più di trent'anni fa, e cioè che la stabile organizzazione sta sempre più divenendo l'emblema di una dimensione socio-economica che sfiora la soggettività giuridico-tributaria senza mai toccarla. Dagli esempi fatti mi pare risulti abbastanza evidente che l'evoluzione del tessuto normativo e della giurisprudenza è sempre più nel senso della valorizzazione dell'organizzazione, delle iniziative e dei programmi quali centro di imputazione di effetti giuridici e delle dinamiche economiche dell'impresa.

la stessa UE condanna. La DPT, insomma, non condiziona la concorrenza nel mercato, ma la concorrenza fiscale tra stati, alcuni avvantaggiati, altri lesi nel loro interesse erariale. Da questo punto di vista, sarebbe utile differenziare il più possibile l'imposta sulle società dalla DPT distinguendole quanto al presupposto e alla *ratio*.

Franco Gallo