
La legittimità dei progetti di tassazione della web economy (che sta andando verso un prelievo del 25%)

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 19 Giugno 2015

la costante diffusione commercio elettronico presenta agli Stati nuovi problemi fiscali, ecco alcune valutazioni sulle possibilità di tassare i servizi di e-commerce effettuati dall'estero verso l'Italia: con la nuova modalità di tassazione le multinazionali con sede all'estero dovrebbero scegliere se subire un prelievo del 25% sui ricavi ottenuti in Italia, o se, a fronte del rischio di segnalazione della stabile organizzazione occulta da parte degli stessi intermediari, dichiarare la stabile organizzazione, facendo un bilancio vero con i ricavi qui realizzati e la quota di costi consolidati attribuibile. Come clausola di salvaguardia (ed ulteriore garanzia per il contribuente) resterebbe comunque infine la possibilità di accedere alla procedura di ruling internazionale

Internet e il commercio elettronico favoriscono, come noto, modalità immateriali di produzione del reddito, caratterizzate dall'assenza di formali confini territoriali.

Il commercio elettronico permette di svolgere operazioni, prescindendo da quegli elementi materiali (bene ceduto e luogo dell'attività) che, nel commercio tradizionale, permettono di collegare una attività produttiva di reddito ad un determinato territorio.

Nelle transazioni *online* è **difficile dunque individuare la "territorialità"** del venditore e dell'acquirente e perfino il luogo di consumazione del bene.

In tutto questo gli Stati (non solo quello italiano) si trovano di fronte ad un'alternativa: lasciare tutto com'è e dunque legittimare, di fatto, un'evasione, peraltro lesiva della libera concorrenza, per miliardi di Euro, oppure trovare idonee soluzioni, anche in linea con i nostri principi costituzionali di capacità contributiva.

Pericolosi fenomeni di pianificazione fiscale, nell'ambito dell'economia online (e non solo), che generano una significativa erosione della base imponibile, anche mediante l'**artificioso trasferimento dei profitti generati dalle grandi multinazionali in Paesi a fiscalità ridotta o nulla**, non sono dunque più ammissibili; né giuridicamente, né politicamente, né economicamente.

L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria online ha reso infatti estremamente semplice per una società evitare di rendersi una *taxable presence*, attraverso una stabile organizzazione, nel

territorio dello Stato presso il cui mercato è attiva.

Anche per tali motivi, nella legge delega per la riforma fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23) **è stata espressamente prevista l'introduzione di sistemi di tassazione delle attività transnazionali**, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale, tenendo conto delle raccomandazioni degli organismi internazionali e delle eventuali decisioni assunte in ambito comunitario, nonché di analoghe esperienze maturate in altri Paesi.

E una delle opzioni allo studio da parte dell'OCSE all'interno del Piano d'azione sull'erosione fiscale e sul fenomeno del *Profit Shifting*, è del resto rappresentata dall'applicazione di una ritenuta alla fonte sulle "transazioni digitali" (Cfr. *Public Discussion Draft - BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy, Cap. VII (Potential options to address the broader tax challenges raised by the digital economy)*, par. 3.4 (Creation of a Withholding Tax on Digital Transactions), OECD, 2014).

Per i soggetti societari la misura di contrasto dovrebbe però principalmente passare attraverso una più **puntuale definizione di stabile organizzazione** e l'introduzione di una **norma espressa di contrasto al fenomeno delle stabili organizzazioni occulte**.

Per gli stessi soggetti societari, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d, del Tuir, laddove scattasse dunque, una **presunzione di stabile organizzazione occulta, si potrebbe da subito applicare una ritenuta del 25%** (come peraltro, in termini analoghi, già fatto anche in Gran Bretagna).

Dato allora che il fenomeno di cui stiamo parlando si inquadra nel fenomeno delle stabili organizzazioni occulte, è su tale fronte (di contrasto all'evasione ed elusione) che bisogna operare, introducendo appunto una specifica previsione antielusiva, che comunque individui (agevolando l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, con una norma di diritto positivo, che dia anche certezza ai contribuenti) una stabile organizzazione occulta in Italia, laddove qui si svolgano un rilevante numero di transazioni per un rilevante periodo temporale: quella "presenza digitale significativa" di cui parla la stessa Ocse ai fini del contrasto di tali tipi di fenomeni.

L'obiettivo

è dunque una parte rilevante di quei **circa 11 miliardi di euro (di imponibile) dell'e-commerce** (dati per il 2013 del Politecnico di Milano)

che per l'80% sfuggono al controllo del Fisco, associando l'imposizione fiscale ai territori nei quali viene generato il valore, anche aiutati dal fatto che dal 1° gennaio 2014, in ogni caso, le imprese e i professionisti che acquistano beni e servizi *online* sono obbligati ad effettuare le transazioni esclusivamente mediante bonifico bancario o postale, dal quale devono risultare i dati identificativi del beneficiario, ovvero con altri mezzi di pagamento tracciabili che siano in grado di veicolare la partita Iva del beneficiario.

Per comprendere quindi la ratio delle misure sopra indicate e il meccanismo secondo cui dovrebbero funzionare, non bisogna pensare ad una nuova imposizione, ma piuttosto ad una **previsione antielusiva**, in linea peraltro con il nuovo concetto di abuso del diritto appena licenziato in Consiglio dei Ministri in attuazione della legge delega.

Visto del resto, come detto, l'obbligo di effettuare tali acquisti provvedendo al pagamento mediante bonifico bancario o postale dal quale devono risultare anche i dati identificativi del beneficiario, ovvero con altri strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni, è facile oggi monitorare l'entità delle transazioni commerciali on line realizzate in territorio nazionale da operatori esteri, che, grazie all'allocatione dei redditi in Paesi a fiscalità ridotta, resa possibile dalle tecnologie offerte dall'economia digitale e dall'adozione di schemi di pianificazione fiscale aggressiva, sono finora riusciti a sottrarre a tassazione i propri profitti nei Paesi in cui li hanno realizzati.

Poterli individuare e non contrastarli sarebbe del resto davvero assurdo.

La normativa italiana dispone, peraltro, già oggi, che, pur in assenza di una stabile organizzazione "formale" nel territorio italiano, **i redditi conseguiti siano da considerare come imponibili nello Stato in cui la prestazione è effettuata, anziché in quello di residenza, se, nella sostanza, è possibile individuare sul territorio italiano una stabile organizzazione occulta.**

E infatti già oggi, come noto, sono state sollevate varie contestazioni ed accertamenti, per centinaia di milioni di Euro, a diverse big company del web.

Si tratterebbe quindi soltanto di introdurre una espressa disposizione antielusiva, che stabilisca che, in presenza di determinati presupposti, che consentano di individuare e presumere la forza di attrazione fiscale in Italia, **i relativi redditi possono essere tassati nello Stato in cui è erogata la prestazione**, salvo il riconoscimento di un credito tendenzialmente pari alle imposte assolte all'estero sul medesimo reddito.

La suddetta proposta, peraltro, sembra molto più agevole rispetto a quelle fino ad oggi ipotizzate, compresa la cosiddetta **bit tax**, concepita come un'imposta planetaria sulla quantità dei dati trasmessi via internet e basata sul numero di byte utilizzati, con aliquote differenziate a seconda della dimensione o del fatturato del contribuente e che dunque richiederebbe l'accordo di tutti gli Stati, con devoluzione degli introiti ad una sorta di Fondo internazionale.

Irragionevoli o più complesse da realizzare sono poi le soluzioni adottate in alcuni Stati europei, come quelle concernenti una sorta di accisa sulla quantità consumata (tot centesimi di euro ogni gigabyte) in Ungheria, o imposte ad valorem sui dati consumati (1% sul valore dei montanti fatturati a fini pubblicitari) in Francia, o il pagamento di un canone da parte dei produttori digitali in Spagna.

Ugualmente complesso (e comunque fino ad oggi molto, molto, lento) aspettare una soluzione condivisa a livello **Ocse**.

E allora, si ripete, di fronte all'alternativa di consentire e legittimare, di fatto, un paradiso fiscale virtuale, lo Stato deve assumersi la propria responsabilità e nell'ambito di condivise regole internazionali trovare idonee soluzioni.

Con la nuova modalità di tassazione, in sostanza, le multinazionali con sede all'estero dovrebbero scegliere se subire un prelievo del 25% sui ricavi ottenuti in Italia, o se, a fronte del rischio di segnalazione della stabile organizzazione occulta da parte degli stessi intermediari, dichiarare la stabile organizzazione, facendo un bilancio vero con i ricavi qui realizzati e la quota di costi consolidati attribuibile.

Come clausola di salvaguardia (ed ulteriore garanzia per il contribuente) resterebbe comunque infine la possibilità di accedere alla procedura di ruling internazionale.

Dunque, una proposta oggettivamente ragionevole e soprattutto giuridicamente corretta.

Nonostante infatti qualche superficiale critica abbia paventato il rischio di contrasti con i principi del diritto internazionale tributario, anche su tale fronte, a ben vedere, non esistono invece contraddizioni, né limiti.

Non si sta infatti "inventando" una nuova nozione di stabile organizzazione, diversa da quella desumibile dai trattati e dall'interpretazione accolta in sede Ocse, ma si sta solo specificando, **in funzione antielusiva**, la stessa nozione.

E' stato posto in particolare il dubbio che, se i "giganti dell'economia digitale" non possiedono, già oggi, una stabile organizzazione in Italia, dato che se la possedessero già dovrebbero pagare in Italia le imposte relative agli affari conclusi mediante tale stabile organizzazione, come si può allora pretendere di applicare loro una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati da banche e intermediari?

Tale dubbio parte però in particolare da un assunto errato: già oggi, come dimostrano i su citati accertamenti emessi a carico di tali soggetti, questi contribuenti dovrebbero pagare in Italia le imposte relative agli affari conclusi mediante stabile organizzazione (occulta).

E comunque, anche laddove non si stesse parlando "solo" di una norma antielusiva, ma di una modifica del concetto di stabile organizzazione, non sarebbe neppure vero, in realtà, che la modifica resterebbe senza effetti, vista la prevalenza dei trattati sulle norme "interne" (per il principio di specialità).

A parte il fatto che in questi casi non si tratterebbe di applicazione delle Convenzioni, ma semmai di utilizzo distorto ed abuso delle Convenzioni stesse, è la stessa Ocse che invita gli Stati Membri ad adottare comuni misure di sfavore contro queste pianificazioni, fino alla "denuncia" formale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. eventualmente vigenti.

E l'abuso di tali Convenzioni dovrebbe costituire un limite invalicabile all'attuazione di fondamentali principi della nostra Costituzione?

E' chiaro che il ragionamento giuridico, oltre che errato, sarebbe pretestuoso.

Contro l'utilizzo strumentale delle Convenzioni contro la doppia imposizione la Commissione Europea stessa, in funzione di "chiusura" dei sistemi nazionali, raccomanda del resto agli Stati membri di dotarsi di una comune norma generale antiabuso (*General Anti-Abuse Rule - GAAR*).

E anche in aderenza a tale raccomandazione (oltre che in esecuzione della legge delega) il Governo ha appena approvato il decreto con la nuova definizione di abuso del diritto.

Definizione in cui senz'altro possono rientrare anche i fenomeni in esame.

Ma anche a voler essere più realisti del re, andando a leggere una Convenzione "a caso", quella con l'Irlanda, nell'incipit della stessa (come in quasi tutte le altre) viene espressamente stabilito che il Governo della Repubblica italiana ed il Governo d'Irlanda, "*desiderano stipulare una convenzione per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, hanno convenuto quanto segue...*".

La prevenzione delle evasioni fiscali è dunque del tutto in linea con i principi degli accordi internazionali, anche pattizi. Anzi, ne rappresenta il presupposto imprescindibile, al mancare del quale tutte le altre previsioni recedono.

E dunque, se è vero che ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 75, "*Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia*", come si può sostenere che tali accordi vengano violati con una proposta come quella in esame?

E questo anche considerato che l'art. 24, par. 4, del modello Ocse (a cui tutti i trattati si conformano) prevede, con formula di chiusura, che "*le disposizioni dei paragrafi precedenti del presente articolo non pregiudicano l'applicazione delle disposizioni interne per pervenire l'evasione e l'elusione fiscale*".

E allora, di quali "dubbi" stiamo parlando?

Forse, a volte, alcuni dogmi che in realtà dogmi non sono (i.e.: il diritto convenzionale prevale sempre sulla normativa interna), fungono da pretesti per non progredire con giuste riforme.

E peraltro, anche analizzando il diritto vivente della Corte di Cassazione, la Sent. n. 4272 del 23 febbraio 2010, Sez. tributaria, ha espressamente stabilito che, a monte del problema di quale previsione applicare, se quella Convenzionale o quella nazionale, è d'obbligo sempre verificare l'eventuale uso distorto ed abuso delle Convenzioni in funzione di pianificazione fiscale aggressiva.

E del resto, sottolinea giustamente la Corte, "*tale impostazione trova, oggi, conferma e specificazione nell'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale. Questa, con le due sentenze n. 348 e n. 349 del 24 ottobre 2007, ha chiarito che le disposizioni pattizie, in quanto richiamate dall'art. 117 primo comma della Costituzione, costituiscono nel nostro ordinamento fonti di rango sub-costituzionale, come tali 'destinate a dare contenuti ad un parametro che si limita ad enunciare in via generale una qualità che le leggi in esso richiamate devono possedere'. Ciò val quanto dire che, pur avendo un rango gerarchico superiore rispetto alle leggi ordinarie, le quali perciò debbono essere ad essi conformi, i trattati restano comunque subordinati alla Costituzione e, quindi, non possono vulnerare le norme ed i principi da essa Enunciati*", tra cui, appunto, anche l'art. 53 della Costituzione".

Insomma, da qualsiasi parte la si guardi, appare evidente la legittimità della soluzione proposta.

E del resto, se questo non bastasse (e non si vede come), a partire dal 2003, il Commentario Ocse ha preso anche posizione sulla tematica del rapporto tra norme convenzionali e norme interne antielusive, come appunto sarebbe quella in esame, osservando che, laddove *“le disposizioni contro l’abuso fiscale siano incardinate alle regole fondamentali della legislazione nazionale che determinano i fatti generatori dell’imposta, le stesse non sono influenzate dalle convenzioni in quanto dette regole sono estranee alla materia considerata dalle convenzioni fiscali. Pertanto di regola, non vi sarà conflitto tra tali disposizioni e le disposizioni delle convenzioni fiscali”* (vedi Paragrafo 9.2 del Commentario all’art. 1 del Modello di Convenzione Ocse).

Letta tale disposizione davvero ogni possibile dubbio sulla bontà della proposta normativa cade, a meno di non voler fare mera opposizione accademica (peraltro giuridicamente errata, come visto).

E del resto, anche la Cassazione penale, con la Sentenza n. 41947 dell'8 ottobre 2014, richiamandola giurisprudenza della sezione tributaria della medesima Corte (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 2869 del 07/02/2013), ha affermato che *“per esterovestizione si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Si tratta di un tipico fenomeno di abuso del diritto, il cui divieto può dirsi ormai pacificamente riconosciuto come principio generale nel diritto tributario Europeo (che oltrepassa i confini delle imposte armonizzate) e va, di conseguenza, riconosciuto, almeno in via tendenziale, come principio generale anche nel diritto dei singoli Stati membri (cfr., per tutte, Cass., Sez. un., n. 30055 del 2008, secondo la quale il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo che trova fondamento, in tema di tributi non armonizzati, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione)”*.

Tanto premesso, dunque, nella medesima sentenza la Corte evidenzia che *“la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario... La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere però ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, anche da elementi indiziari... Nessuna rilevanza può infatti essere riconosciuta alla recente modifica dell'art. 5 del commentario OCSE ... in quanto, a parte il valore non normativo del commentario, tale modifica ha costituito oggetto di riserva espressa da parte del Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di convenzione l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali”* (Cass. civ. sez. 5 n. 17206 del 28.7.2006 Rv. 592321) conf. n. 7689 del 2002 rv. 554720 e più di recente sez. 5 n. 3889 del 15.2.2008).

In quel caso, peraltro, oggetto del contendere era una fattispecie che sarebbe risolta anche dalla proposta in esame.

Era stato infatti accertato, in tema di centri elaborazione dati e scommesse on line, che i computer erano collegati in rete con un server sito in Germania e che quindi il sistema informatico consentiva agli operatori italiani di accedere ai dati elaborati operando dall'Italia al pari di quanto era possibile dalla sede

legale estera. Era stato inoltre accertato che tutti i clienti erano soggetti economici italiani e che la necessità di procacciare la clientela italiana, di conoscerne l'affidabilità, di gestire i rapporti commerciali e finanziari in un determinato arco temporale richiedeva una presenza sul territorio della società, come dimostrata anche dai rapporti finanziari.

Come si vede la proposta va esattamente nella stessa linea della Corte.

E dunque, in conclusione, una proposta legittima, ragionevole, giuridicamente corretta e che finalmente può mettere fine ad un'inaccettabile evasione e distorsione della concorrenza.

E quindi la critica immotivata cui prodest?

19 giugno 2015

Giovambattista Palumbo